

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

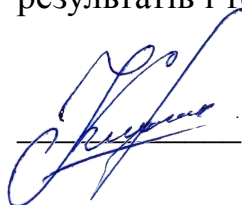
КИРИК ВАСИЛЬ ІГОРОВИЧ

УДК 657.3

ДИСЕРТАЦІЯ
ОБЛІК І АНАЛІЗ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЗАКЛАДАМИ ОХОРОНИ
ЗДОРОВ'Я

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
Галузь знань: 07 – Управління та адміністрування

Подається на здобуття ступеня доктора філософії
Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело



В.І.Кирик

Науковий керівник: Сисюк Світлана Василівна, кандидат економічних наук,
доцент

Тернопіль – 2026

АНОТАЦІЯ

Кирик В. І. Облік і аналіз в системі управління закладами охорони здоров'я. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 071– Облік і оподаткування. Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, 2026.

В дисертаційній роботі вирішено важливе наукове завдання, яке полягає у розвитку теоретико-методичних, організаційних і нормативно-правових засад обліку та аналізу в управлінні закладами охорони здоров'я в умовах реформування галузі та цифровізації обліково-аналітичних процесів. Обґрунтовано необхідність удосконалення нормативно-правового забезпечення обліку в сфері охорони здоров'я. Запропоновано внесення змін до законодавства в частині класифікації бюджетних установ за рівнями розпорядників бюджетних коштів і джерелами фінансування. Доведено потребу уточнення Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку в частині положень щодо регулювання електронного документообігу та його узгодження з вимогами чинного облікового законодавства.

Розвинуто теоретико-організаційні підходи до формування облікових даних в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем і цифровізації та запропоновано структуру стандарту «Обліково-аналітичне забезпечення, інформаційні системи та захист даних» і відповідного внутрішнього положення, що регламентують питання організації та використання інформаційних систем, захисту, архівування й збереження обліково-аналітичної інформації, що забезпечує якісне електронне документування в закладах охорони здоров'я.

Удосконалено понятійний апарат аналізу діяльності закладів охорони здоров'я шляхом уточнення поняття «кластер» як форми організації закладів охорони здоров'я відповідно до специфіки їх діяльності в межах певної

територіальної одиниці з метою підвищення якості послуг населенню та забезпечення економічного розвитку, що формує підґрунтя для конкретизації напрямів і показників аналізу.

Розвинуто теоретико-методичні положення фінансового аналізу через уточнення його означення для закладів охорони здоров'я, змісту та обґрунтування необхідності впровадження сучасного інструментарію оцінювання результативності діяльності суб'єктів цієї сфери. На основі вивчення міжнародного досвіду запропоновано структуру «Положення про організацію фінансового аналізу в закладах сфери охорони здоров'я», яке охоплює загальні засади, принципи організації, методику й порядок проведення аналізу, його систему репрезентації результатів і рекомендацій. Це сприятиме підвищенню якості аналітичного забезпечення управлінських рішень, дозволить сформувати в закладі охорони здоров'я якісну систему аналізу, яка здійснюватиме комплексне дослідження його діяльності та фінансового стану з використанням сучасних методів й інструментарію.

Доведено, що реформування системи охорони здоров'я, сучасні виклики і відповідні їм управлінські запити спричинили трансформацію мети та завдань обліку і аналізу, як інформаційних джерел управління. Якщо раніше основна увага приділялася цільовому використанню коштів, то сучасні умови вимагають орієнтації на ефективність та оптимізацію ресурсовикористання. Відповідно, набули подальшого розвитку теоретичні положення щодо визначення мети та завдань обліку й аналізу в закладах охорони здоров'я, які, на відміну від існуючих, орієнтовані не тільки на забезпечення контролю за використанням фінансових ресурсів, а й на оцінку ефективності їх використання загалом, максимізацію результатів діяльності при мінімальних витратах і підвищення якості медичних послуг.

На основі узагальнення галузевої специфіки, багатоканального фінансування та сучасних інформаційних потреб менеджменту доведено доцільність посилення ролі управлінського обліку в закладах охорони здоров'я.

Уточнено підхід до його трактування як інтегрованої системи формування, накопичення, оброблення та аналітичної інтерпретації економічної інформації про діяльність медичного закладу, спрямованої на забезпечення оперативно-тактичного й стратегічного управління, підвищення ефективності використання ресурсів і якості медичних послуг. Відповідно до цього розроблено структурну модель інтегрованої системи обліково-аналітичного забезпечення управління комунальними некомерційними підприємствами – медичними закладами, яка, на відміну від існуючих, враховує специфіку діяльності суб'єктів охорони здоров'я, особливості їх фінансування, потреби контролю якості медичних послуг і передбачає інтеграцію облікових підсистем з медичними інформаційними системами, інструментами бізнес-аналітики та іншими цифровими рішеннями. Така модель забезпечує мультидисциплінарність інформації для обґрунтування управлінських рішень, розширює можливості її формування в реальному часі та сприяє підвищенню ефективності діяльності закладів охорони здоров'я.

Доведено доцільність позиціонування медичної послуги як специфічного об'єкта обліку, який характеризується поєднанням соціальної значущості, складного механізму фінансового забезпечення, високого рівня державного регулювання та залежності від професійної компетентності медичного персоналу. Виявлено необхідність розвитку управлінського обліку як інтегрованої інформаційної системи управління діяльністю медичних закладів. Запропоновано підхід до рейтингування медичного персоналу з використанням розробленої блок-схеми оцінювання, що забезпечує можливість об'єктивної оцінки ефективності праці персоналу та підвищення якості управлінських рішень.

Обґрунтовано теоретико-регуляторні та організаційно-методичні засади управлінського обліку доходів і витрат у комунальних некомерційних підприємствах охорони здоров'я. Запропоновано багаторівневу класифікацію

витрат за джерелами фінансування, структурними підрозділами, напрямками медичної допомоги та економічним змістом.

Розвинуто методичні засади організації управлінського обліку витрат шляхом розроблення чотирирівневої моделі, яка охоплює класифікацію, об'єкти обліку, управлінські процеси та рішення. Розроблено формалізовані блок-схеми управлінського обліку доходів і витрат, адаптовані до особливостей функціонування медичних закладів, удосконалено методичні положення аналізу безбитковості в системі управлінського обліку комунальних некомерційних підприємства медичних закладів шляхом адаптації його інструментарію до галузевої специфіки та особливостей неприбуткових установ. Доведено, що аналіз безбитковості в охороні здоров'я доцільно розглядати не тільки як інструмент оцінки фінансових результатів, а й як механізм обґрунтування обсягів фінансування та пошуку резервів підвищення ефективності діяльності. Розроблено алгоритм і блок-схему проведення аналізу відповідно до адаптованого порядку визначення точки безбитковості з урахуванням специфіки формування доходів і витрат закладів охорони здоров'я.

Досліджено існуючі підходи до калькулювання медичних послуг і виявлено недоліки традиційних методик розподілу непрямих витрат у практиці діяльності закладів охорони здоров'я. Визначено, що використання єдиних баз розподілу витрат не забезпечує належного рівня об'єктивності визначення собівартості медичних послуг. Запропоновано методичний підхід до калькулювання медичних послуг на основі використання драйверів витрат, зважених за часовими параметрами та трудомісткістю медичних процедур. Доведено, що застосування такого підходу забезпечує більш точний розподіл непрямих витрат, підвищує достовірність калькулювання собівартості медичних послуг та створює інформаційну основу для оптимізації витрат і прийняття ефективних управлінських рішень.

Сформовано модель звітності закладів охорони здоров'я, адаптовану до потреб аналізу та управління. Розроблено структуру Звіту про управління, визначено його зміст, інформаційне наповнення та етапи практичної реалізації. Обґрунтовано доцільність використання управлінської звітності як основного інформаційного джерела проведення аналізу діяльності медичних закладів і прийняття управлінських рішень. Запропоновано підхід до оцінки рівня використання звітності в аналітичній роботі на основі авторської анкети-опитувальника. Рекомендовано використання запропонованої моделі звітності для підвищення прозорості, інформаційності, об'єктивності аналітичних висновків та повноти задоволення інформаційних запитів менеджменту.

Розроблено підхід до аналізу фінансових показників діяльності закладів охорони здоров'я на основі регресійного відбору найбільш релевантних показників та побудови блок-схеми семициклового експрес-аналізу. Встановлено, що використання автоматизованих переходів між етапами аналізу залежно від отриманих результатів дозволяє оптимізувати аналітичні процедури та скоротити затрати часу на проведення розрахунків. Доведено, що запропонований підхід забезпечує достатню точність аналітичних результатів, формування матриці ризиків і можливостей діяльності медичних закладів, а також створює підґрунтя для формування обґрунтованих стратегічних альтернатив їх розвитку.

Розроблено алгоритмізовану модель аналізу показників Звіту про управління закладів охорони здоров'я, яка базується на системному відборі, структуризації, формалізації та алгоритмізації аналітичних процедур. Визначено, що використання моделі забезпечує комплексну та цілісну інтерпретацію інформації про діяльність медичних закладів, підвищує якість інформаційного забезпечення менеджменту та створює передумови для автоматизації аналітичної роботи в умовах цифровізації управлінських процесів.

Результати дослідження забезпечують комплексне удосконалення обліку і аналізу в управлінні діяльністю закладів охорони здоров'я, сприяють підвищенню релевантності, оперативності, достовірності та аналітичної цінності інформації, оптимізації управлінських процесів, раціональному використанню фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, підвищенню ефективності та результативності діяльності закладів охорони здоров'я і дозволяють формування якісного інформаційного підґрунтя для прийняття ефективних управлінських рішень.

Ключові слова: облік і аналіз, система управління, охорона здоров'я, цифровізація обліку, інформаційні системи, завдання обліку і аналізу, управлінський облік, витрати, доходи, собівартість, заклади охорони здоров'я, звітність (фінансова, управлінська, нефінансова), медична послуга, фінансовий аналіз.

ANNOTATION

Kyryk V. I. Accounting and analysis in the healthcare facility management system – Qualification scientific work in the form of a manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in specialty 071 «Accounting and Taxation», Western Ukrainian National University, Ternopil, 2026.

The dissertation solves an important scientific problem, which consists in the development of theoretical and methodological, organizational and regulatory and legal principles of accounting and analysis in the management of healthcare institutions in the context of industry reform and digitalization of accounting and analytical processes. The need to improve the regulatory and legal support for accounting in the healthcare sector is substantiated. Amendments to the legislation are proposed in terms of the classification of budgetary institutions by levels of budget funds managers and sources of financing. The need to clarify the Regulations on Documentary Support of Accounting Records in terms of provisions on the

regulation of electronic document flow and its coordination with the requirements of current accounting legislation is proven.

Theoretical and organizational approaches to the formation of accounting data in the conditions of the use of computer information systems and digitalization have been developed and the structure of the standard “Accounting and analytical support, information systems and data protection” and the corresponding internal regulations have been proposed, regulating the issues of organization and use of information systems, protection, archiving and preservation of accounting and analytical information, which ensures high-quality electronic documentation in healthcare institutions. The conceptual apparatus for the analysis of the activities of medical institutions has been improved by clarifying the concept of “cluster” as a form of organization of healthcare institutions in accordance with the specifics of their activities within a certain territorial unit in order to improve the quality of services to the population and ensure economic development, which forms the basis for specifying the areas and indicators of analysis.

Theoretical and methodological provisions of financial analysis have been developed by clarifying its definition for healthcare institutions, the content and justification of the need to implement modern tools for assessing the effectiveness of the activities of entities in this sphere. Based on the study of international experience, the structure of the “Regulations on the Organization of Financial Analysis in Healthcare Institutions” has been proposed, which covers the general principles, principles of organization, methodology and procedure for conducting analysis, its system of representation of results and recommendations. This will contribute to improving the quality of analytical support for management decisions, will allow forming a high-quality analysis system in a healthcare institution that will carry out a comprehensive study of its activities and financial condition using modern methods and tools. It has been proven that the reform of the healthcare system, modern challenges and the corresponding management requests have caused a transformation of the goals and objectives of accounting and analysis as information sources of

management. If earlier the main attention was paid to the targeted use of funds, then modern conditions require an orientation towards efficiency and optimization of resource use. Accordingly, theoretical provisions have been further developed regarding the definition of the purpose and objectives of accounting and analysis in healthcare institutions, which, unlike existing ones, are focused not only on ensuring control over the use of financial resources, but also on assessing the effectiveness of their use in general, maximizing performance at minimal costs, and improving the quality of medical services.

Based on the generalization of industry specifics, multi-channel financing and modern information needs of management, the feasibility of strengthening the role of management accounting in healthcare institutions has been proven. The approach to its interpretation as an integrated system of formation, accumulation, processing and analytical interpretation of economic information about the activities of a healthcare institution, aimed at ensuring operational-tactical and strategic management, increasing the efficiency of resource use and the quality of medical services, has been clarified. Accordingly, a structural model of an integrated system of accounting and analytical support for the management of municipal non-profit enterprises - medical institutions has been developed, which, unlike existing ones, takes into account the specifics of the activities of healthcare entities, the features of their financing, the needs for quality control of medical services and provides for the integration of accounting subsystems with medical information systems, business analytics tools and other digital solutions. Such a model ensures the multidisciplinary nature of information to substantiate management decisions, expands the possibilities of its formation in real time and contributes to increasing the efficiency of healthcare institutions.

The feasibility of positioning a medical service as a specific accounting object is proven, which is characterized by a combination of social significance, a complex mechanism of financial support, a high level of state regulation and dependence on the professional competence of medical personnel. The need to develop management

accounting as an integrated information system for managing the activities of medical institutions is identified. An approach to rating medical personnel is proposed using the developed evaluation flowchart, which provides the possibility of objectively assessing the effectiveness of personnel work and improving the quality of management decisions.

Theoretical, regulatory and organizational and methodological principles of management accounting of income and expenses in municipal non-profit healthcare enterprises are substantiated. A multi-level classification of costs by sources of financing, structural units, areas of medical care and economic content is proposed.

Methodological principles for organizing management accounting of costs are developed by developing a four-level model that covers classification, accounting objects, management processes and decisions. Formalized flow charts of management accounting of income and expenses have been developed, adapted to the specifics of the functioning of medical institutions, and methodological provisions for break-even analysis in the management accounting system of municipal non-profit enterprises of medical institutions have been improved by adapting its tools to the industry specifics and features of non-profit institutions. It has been proven that break-even analysis in healthcare should be considered not only as a tool for assessing financial results, but also as a mechanism for justifying funding volumes and finding reserves to increase the efficiency of activities. An algorithm and flow chart for conducting the analysis have been developed in accordance with the adapted procedure for determining the break-even point, taking into account the specifics of the formation of income and expenses of healthcare institutions.

Existing approaches to calculating medical services were studied and shortcomings of traditional methods of distributing indirect costs in the practice of medical institutions were identified. It was determined that the use of unified cost allocation bases does not provide the proper level of objectivity in determining the cost of medical services. A methodical approach to calculating medical services based on the use of cost drivers weighted by time parameters and labor intensity of

medical procedures was proposed. It was proven that the use of such an approach provides a more accurate distribution of indirect costs, increases the reliability of calculating the cost of medical services and creates an information basis for optimizing costs and making effective management decisions. A reporting model for healthcare institutions was formed, adapted to the needs of analysis and management. The structure of the Management Report was developed, its content, information content and stages of practical implementation were determined. The feasibility of using management reporting as the main information source for analyzing the activities of medical institutions and making management decisions was substantiated. An approach to assessing the level of reporting use in analytical work based on the author's questionnaire is proposed. The use of the proposed reporting model is recommended to increase transparency, informativeness, objectivity of analytical conclusions and completeness of satisfaction of management information requests. An approach to analyzing financial indicators of health care institutions is developed based on regression selection of the most relevant indicators and construction of a flowchart of a seven-cycle express analysis. It is established that the use of automated transitions between analysis stages depending on the results obtained allows optimizing analytical procedures and reducing time spent on calculations. It is proven that the proposed approach ensures sufficient accuracy of analytical results, formation of a matrix of risks and opportunities for the activities of medical institutions, and also creates a basis for the formation of justified strategic alternatives for their development.

An algorithmic model for analyzing the indicators of the Report on the Management has been developed, which is based on the systematic selection, structuring, formalization and algorithmization of analytical procedures. It has been determined that the use of the model provides a comprehensive and holistic interpretation of information on the activities of medical institutions, improves the quality of information support for management and creates the prerequisites for

automating analytical work in the conditions of digitalization of management processes.

The results of the study provide a comprehensive improvement of accounting and analysis in the management of the activities of medical institutions, contribute to increasing the relevance, efficiency, reliability and analytical value of information, optimizing management processes, rational use of financial, material and labor resources, increasing the efficiency and effectiveness of the activities of medical institutions and allow the formation of a high-quality information basis for making effective management decisions in the field of healthcare.

Keywords: accounting and analysis, management system, healthcare, digitalization of accounting, information systems, accounting and analysis tasks, management accounting, expenses, income, cost, healthcare institutions, reporting (financial, managerial, non-financial), medical service, financial analysis.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Sysiuk S., Yunger V., Kyryk V., Timchev M. Analysis and analytical methods in the planning system of health care institutions. *Public Policy and Accounting*. 2023. №1 (7). С. 41–46. DOI: [https://doi.org/10.26642/ppa-2023-1\(7\)-41-46](https://doi.org/10.26642/ppa-2023-1(7)-41-46) (0,7 д. а. / 0,2 д. а.); особистий внесок: розроблено підхід до аналізу для покращення точності та обґрунтованості формування фінансових планів суб'єктів сфери охорони здоров'я).
2. Сисюк С. В., Кирик В. І. Використання аналітичних методів управління закладами охорони здоров'я: проблеми та перспективи. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. 2024. № 1 (93). С. 160-174. DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2024-1.93.12> (0,6 д. а. / 0,4 д. а.; особистий внесок: розроблено концепцію позиціонування та використання аналітичних методів в системі управління).

3. Кирик В. І. Облік витрат і калькулювання платних медичних послуг: український та зарубіжний досвід. *Вісник Одеського національного університету*. Серія: Економіка. 2025. Том 30. Випуск 2 (104). С. 31-36. DOI: <https://doi.org/10.32782/2304-0920/2-104-5>. (0,6 д. а.).
4. Кирик В. І. Організація та завдання обліку в медичних закладах України. *Економічний аналіз*. 2025. Том 35, № 1. С. 102-111. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2025.01.102> (0.5 д. а.)
5. Sysiuk S., Kyryk V. Cost accounting and costing of healthcare services: theory and practice. *Вісник економіки*. 2025. № 2 (116). Р. 160-192. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2025.02.160>. (0,58 д. а. / 0,29 д. а.); особистий внесок: модифіковано підхід до процесу калькулювання і розроблено блок-схему алгоритму розрахунку виробничої собівартості медичної послуги).

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Кирик В. І. Місце стратегічного аналізу у визначенні пріоритетів діяльності медичних закладів. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством* : Матеріали VIII Всеукраїнської науково-практичної конференції. Частина 1. (м. Полтава, 25 березня 2025 р.). Полтава : Полтавський державний аграрний університет, 2025. С. 440-441 (0,1 д. а).

7. Кирик В. І. Стратегічний аналіз і побудова оптимізаційної моделі діяльності з надання медичних послуг в умовах війни. *Трансформація обліку та звітності в умовах соціально-економічних викликів: тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 27 березня 2024 р.)* / відп. ред. О. В. Фоміна. Київ : Держ. торг.-екон. ун-т, 2024. С.285-289. (0,3 д. а).

8. Кирик В. І. Аналіз і методи управління закладами охорони здоров'я. *Сучасні стратегії сталого розвитку держави та суспільства: наукові горизонти та перспективи*: збірник матеріалів I-ї Науково-практичної конференції з міжнародною участю / за наук. ред. проф. О. В. Чепелюк, В. Д. Філіппової, В. М. Демченка (м. Хмельницький, 22 лютого 2024 р.).

Хмельницький: ХНТУ, 2024. С. 65-69. URL : <https://mku.edu.ua/wp-content/uploads/2026/03/ZBIRNYK-Konferentsiyi-22.02.24.pdf> (0,2 д.а).

9. Кирик В. І. Медичні послуги та їх калькулювання: українська і зарубіжна практика. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації* : збірник праць XX міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 19 травня 2023 р.). Тернопіль : ЗУНУ, 2023. С. 842-846 URL : https://www.wunu.edu.ua/pdf/rmv/zb%D1%96rnik_rmv_23.pdf (0,2 д.а).

10. Кирик В. Завдання аналізу в управлінні діяльністю закладів охорони здоров'я. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченій 55-річчю кафедри обліку і оподаткування та 85-річчю від дня народження д. е. н., проф. Б. М. Литвина (м. Тернопіль, 26-27 вересня 2024 р.). Том 2. Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С. 454-458. URL : <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/52134> (0,15 д.а).

11. Кирик В. Інформаційно-аналітичне забезпечення оцінки результативності діяльності закладів охорони здоров'я: проблеми та виклики в умовах ІТ. *Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем* : Матеріали XIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Кропивницький, 3 грудня 2025 р.) Кропивницький: ЦНТУ, 2025. С. 158-160 URL: https://audit.kntu.kr.ua/file/content/25925/zbirnyk_2025.pdf (0,2 д. а.).

12. Кирик В. Управлінський облік доходів і витрат як інструмент фінансової стійкості комунальних неприбуткових підприємств охорони здоров'я. *Модерні фінанси: національна стійкість, безпека, інноваційне лідерство* : матеріали III Міжнародного фінансового форуму (Тернопіль – Буковель, 13-17 травня 2026 р.) / ред. кол. : А. І. Крисоватий, З. М. Лободіна, В. П. Горин, В. А. Валігура, В. В. Сідляр, О. Є. Коваль. Тернопіль: ЗУНУ, 2026. С. 335-336. (0,2 д. а.).

ЗМІСТ

ВСТУП	16
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я	26
1.1. Теоретичні та нормативно-правові засади обліку в закладах охорони здоров'я	26
1.2. Основи проведення аналізу діяльності в сфері охорони здоров'я та їх розвиток	45
1.3. Сучасні завдання обліку й аналізу в управлінні діяльністю закладів охорони здоров'я	63
Висновки до розділу 1	78
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЗАКЛАДАМИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я	81
2.1. Специфіка діяльності закладів охорони здоров'я та її вплив на систему обліку й звітності	81
2.2. Облік і управління доходами й витратами в діяльності закладів охорони здоров'я	94
2.3. Облік і калькулювання собівартості медичних послуг	122
Висновки до розділу 2	141
РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ ЯК ОСНОВА ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я	144
3.1. Звітність як джерело аналізу діяльності суб'єктів охорони здоров'я в сучасних умовах	144
3.2. Показники та аналіз результативності діяльності закладів охорони здоров'я	162
3.3. Організація та алгоритмізація аналізу показників Звіту про управління в системі менеджменту закладів охорони здоров'я	183
Висновки до розділу 3	198
ВИСНОВКИ	202
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	206
ДОДАТКИ	234

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Заклади охорони здоров'я, як суб'єкти, що забезпечують виконання державою конституційних прав громадян в питаннях охорони здоров'я, належать до стратегічно важливих інституцій, які мають безпосередній вплив на стан і рівень розвитку суспільства загалом. У зв'язку з цим у сферу охорони здоров'я вкладаються значні бюджетні кошти, вона активно реформується, трансформується та набуває рис інноваційно та технологічно високорозвиненої галузі української економіки. Але, заважаючи на існуючі ризики й дефіцитність фінансового забезпечення, медичним закладам важливо забезпечувати раціональне ресурсовикористання для надання якісних медичних послуг у зростаючих масштабах.

Розвиток системи охорони здоров'я і функціонування її закладів в умовах нестабільності та існуючих викликів ставить нові завдання перед обліком і аналізом як основних інформаційних джерел прийняття управлінських рішень. Сучасні запити менеджменту великою мірою спрямовані на наявність як оперативних, так і ретроспективних даних, здатних забезпечити вироблення обґрунтованих і дієвих заходів для досягнення ефективної діяльності та надання якісних медичних послуг у потрібному обсязі й форматі. За таких умов облік і аналіз як системи, що мають реальні можливості удосконалення, розвитку й використання інноваційного інструментарію та підходів для оптимізаційних цілей, потребують проведення відповідних наукових пошукувань. Актуальність реалізації досліджень в такому напрямі випливає з потреби не тільки в забезпеченні раціонального використання обмежених ресурсів медичних закладів і якісного надання життєво важливих послуг, але й пов'язана з недостатнім рівнем використання сучасного обліково-аналітичного інструментарію для управління їх діяльністю.

В науковій думці за останні роки з'явилося багато обґрунтованих і новаторських ідей, присвячених проблематиці обліку й аналізу. Зокрема,

організаційно-методична, прагматична специфіка обліку й аналізу в закладах охорони здоров'я різних форм власності, обліково-аналітичне забезпечення управління ними репрезентовані у працях таких вчених і практиків як М. М. Василюк, О. В. Гладкова, С. Є. Головчанська-Пушкар, Н. І. Гордієнко, П. О. Гуржий, Н. В. Гусак, О. П. Денисенко, А. В. Дерезюк, Я. М. Деренська, С. О. Кириленко, Л. В. Кононенко, Р. О. Костирко, М. Б. Кулинич, О. Е. Лубенченко, В. В. Муравський, А. М. Петренко, В. М. Савченко, С. В. Сисюк, Н. В. Струк, Н. М. Хорунжак, С. В. Шульга, О. В. Юрченко, І. В. Яремина, М. І. Яцюк та інших. Питання управлінського обліку, звітності, в тому числі нефінансової, розвитку цифровізації та формування інформаційних систем досліджували І. І. Демків, З.-М. В. Задорожний, О. П. Кундря-Висоцька, О. С. Лемішовська, І. Я. Омецінська, С. В. Свірко, В. З. Семанюк, А. Худякова, І. В. Чорна та інші.

Попри суттєві напрацювання та розробку пропозицій, спрямованих на удосконалення обліку й аналізу діяльності закладів охорони здоров'я, здійснених науковцями, існуючі виклики та умови ставлять нові вимоги до цих систем і суттєво трансформують їхню структурну організацію й процеси, зокрема у площину кращої адаптації до управління. Все вищезазначене визначило актуальність теми дослідження, постановку його мети та завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до планів науково-дослідних робіт Західноукраїнського національного університету, зокрема за темами «Цифрова трансформація обліку для забезпечення кібернетичної безпеки» (державний реєстраційний номер 0125U002881), «Розвиток системи бухгалтерського та управлінського обліку в умовах соціально економічних викликів» (державний номер реєстраційний номер 0122U000927) та «Цифровізація обліку в системі управління енергетичною та кібернетичною безпекою України у воєнний та повоєнний періоди» (державний номер реєстраційний номер 0126U002206) в рамках яких, автором узагальнено завдання та засади формування нормативно-інструктивних положень щодо обліково-аналітичного забезпечення в умовах

використання сучасних інформаційних систем, сформовано концепцію управлінського обліку та застосування в ньому аналітичних методів.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є удосконалення обліку та аналізу в управлінні закладами охорони здоров'я через розвиток їхніх теоретико-організаційних, методичних і практичних положень.

Відповідно до мети дослідження ідентифіковано сукупність завдань, здатних забезпечити її досягнення, зокрема:

- дослідити теоретичні та нормативно-правові засади і сформулювати зміст необхідних уточнень до чинних нормативних документів для подолання існуючих юридичних колізій та досягнення гармонійності й узгодженості у питаннях організації та ведення обліку в закладах охорони здоров'я в умовах цифровізації;

- критично оцінити основи аналітичної діяльності в сфері охорони здоров'я для обґрунтування їх удосконалення, ідентифікувати сучасні напрями й показники аналізу та їх розвиток;

- ідентифікувати сучасні завдання обліку та аналізу в управлінні діяльністю медичних закладів на основі оцінки існуючих моделей охорони здоров'я та її реформування України;

- систематизувати специфічні галузеві особливості діяльності закладів охорони здоров'я та медичних послуг як об'єкта обліку, розкрити характер їхнього впливу на формування обліково-звітної системи з орієнтацією на потреби управління;

- обґрунтувати перспективи розвитку управлінського обліку в частині доходів і витрат в контексті підвищення релевантності облікової інформації;

- дослідити й оцінити існуючі підходи до калькулювання медичних послуг для вироблення пропозицій щодо його удосконалення;

- узагальнити взаємозв'язки різних форм звітності комунальних некомерційних підприємств – закладів охорони здоров'я з метою побудови

оптимальної моделі звітності й обґрунтування алгоритму й етапів її практичної реалізації;

- побудувати модель аналізу фінансових показників та її формалізацію для розробки оптимізаційної стратегії медичного закладу;
- обґрунтувати й розробити модель аналізу, орієнтовану на підвищення якості інформаційного забезпечення менеджменту медичних закладів, що базується на оцінці даних управлінської звітності, їх структуруванні, формалізації та алгоритмізації.

Об'єктом дослідження є процес діяльності закладів охорони здоров'я та обліково-аналітичне забезпечення системи управління ними.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-організаційних, методичних і практичних положень обліку й аналізу в управлінні діяльністю комунальних некомерційних підприємств – закладів охорони здоров'я.

Методи дослідження. Для реалізації поставлених завдань в процесі дослідження використано комплекс загальнонаукових і спеціальних методів пізнання, що забезпечило досягнення поставленої мети, зокрема: абстрактно-логічний, діалектичний метод і системний підхід – для пізнання економічних явищ в діяльності медичних закладів і їх взаємозв'язку (планування, фінансування, споживання та надання медичних послуг, формування витрат і результатів діяльності і ін.), а також для дослідження впливу галузевих особливостей на теоретичні й прикладні аспекти обліку та аналізу; порівняння, аналогія, індукція та дедукція застосовані для ідентифікації прогалин в нормативно-правових засадах обліку і аналізу й обґрунтуванні напрямів їх усунення, для оцінки методів аналізу та вироблення напрямів удосконалення форм звітності, зокрема Звіту про управління як інформаційного джерела проведення аналізу та прийняття рішень; аналіз, синтез і узагальнення – з метою систематизації вимог і вироблення концепції інтегрованої системи обліку та аналізу в управлінні діяльністю медичних закладів; структуризація та класифікація – при обґрунтуванні підходу до групування витрат і доходів в

управлінському обліку, відборі та групуванні показників аналізу; формалізація та алгоритмізація – для опису аналітичних процедур у формалізованому вигляді, обґрунтування послідовності (етапів) здійснення аналізу, побудови блок-схем процесів оцінки беззбитковості, відбору переліку показників аналізу та характеристики етапів калькулювання медичних послуг; економіко-аналітичні методи – для оцінки показників звітності; моделювання – при розробці моделі аналізу показників діяльності та побудові блок-схеми його реалізації в комп'ютерному середовищі; графічний метод – з ціллю візуалізації процесів і результатів аналізу.

Інформаційною базою дослідження стали наукові публікації й репрезентовані у публічному доступі дослідження українських і зарубіжних вчених та практиків, тези виступів і оприлюднення результатів пошукувань в збірниках науково-практичних конференцій, симпозіумів, форумів, присвячених проблематиці обліку та аналізу, нормативно-правові, інструктивні та методичні документи, бюлетені й статистичні збірники, інші інформаційно-довідкові видання, звітність, внутрішні положення та методики медичних закладів, Інтернет ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні та розробленні теоретичних, організаційно-методичних і прикладних рекомендацій щодо розвитку обліку й аналізу в управлінні діяльністю медичних закладів відповідно до сучасних викликів і вимог. У результаті здійснення наукового пошукування одержано результати, що мають наукову новизну, яка полягає у такому:

удосконалено:

– підхід до визначення мети й складу завдань обліку та аналізу відповідно до специфіки комунальних некомерційних підприємств з акцентом на ефективності та якості медичних послуг, а також з урахуванням виявленого причинно-наслідкового зв'язку і дій факторів внутрішнього й зовнішнього середовищ, що, на відміну від існуючого, дозволило в практичній площині

встановити облікові й аналітичні пріоритети й забезпечило адаптованість інформаційних систем до управлінських запитів, прозорість та транспарентність даних;

– позиціонування медичних послуг як специфічного об'єкта обліку, який характеризується поєднанням соціальної значущості, специфіки взаємодії з пацієнтами, особливих умов фінансування й високого рівня регулювання, використання кваліфікованого медичного персоналу (оцінку якого запропоновано здійснювати за розробленим підходом до рейтингування і побудованою блок-схемою), а також потребує відповідного інструментарію, що впливає на побудову системи управлінського обліку;

– методичні засади групування витрат в системі управлінського обліку з урахуванням особливостей діяльності комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я, що, на відміну від існуючих, передбачають багаторівневу класифікацію витрат за джерелами фінансування, напрямками медичної допомоги, структурними підрозділами й економічним змістом, а також адаптацію інструментарію аналізу беззбитковості до умов функціонування комунальних некомерційних підприємств через заміну класичних параметрів на тариф НСЗУ та фінансовий результат пакета послуг, що забезпечує підвищення релевантності інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень;

– підхід до калькулювання медичних послуг у комунальних некомерційних підприємствах охорони здоров'я, який на відміну від існуючих, базується на використанні драйверів витрат, зважених на основі часових параметрів, що забезпечує більш точний розподіл непрямих витрат завдяки врахуванню трудомісткості та інтенсивності медичних процесів;

– аналіз фінансових показників діяльності закладів охорони здоров'я на основі запропонованого регресійного відбору релевантних показників, формування блок-схеми семициклового обчислення аналітичних оцінок за експрес методом, що дозволяє суттєво скоротити затрати часу на опрацювання

даних, отримати точну аналітичну інформацію, побудувати матрицю ризиків і можливостей медичних закладів й зробити реалістичні висновки щодо майбутніх перспектив їхньої діяльності;

– розроблено алгоритмізовану модель аналізу показників Звіту про управління закладів охорони здоров'я, яка передбачає системний відбір, структуризацію та формалізацію аналітичних процедур, що дозволяє забезпечити цілісну інтерпретацію даних та підвищити ефективність інформаційного забезпечення управління;

набули подальшого розвитку :

– уточнення положень нормативних актів і документів щодо класифікації бюджетних установ за ієрархічною системою та джерелами фінансування, що визначає підхід до ведення обліку й формування звітності, в тому числі в комунальних неприбуткових підприємствах, утворених в сфері охорони здоров'я після реформування, засади цифровізації обліку та аналізу шляхом формування «Положення про обліково-аналітичне забезпечення, інформаційні системи та захист даних» відповідно до запропонованої структури, що дозволить вирішити проблеми ідентифікації специфіки даних, ефективного їх захисту й збереження;

– теоретико-регуляторні основи аналітичної роботи, уточнення формулювання означень дефініцій, зв'язаних з автентичністю аналізу в медичних закладах, обґрунтування переліку принципів, напрямів аналізу і відповідних їм показників, а також структури Положення про організацію фінансового аналізу в закладах охорони здоров'я, що уможливить встановлення чітких правил його проведення, більш ефективного управління ресурсами, забезпечуватиме кращу стійкість, результативність, якість та меншу ризиковість діяльності з надання медичних послуг;

– підхід до оцінки рівня використання звітності для проведення аналізу показників діяльності медичних закладів через використання авторської версії анкети-опитувальника, обґрунтування доцільності та етапів

запровадження удосконалення звітності з пропозицією щодо збалансування структури й змісту Звіту про управління з урахуванням галузевих особливостей та адаптації для цілей аналізу, що забезпечує максимальне задоволення усіх управлінських запитів і високу об'єктивність аналітичних обчислень та висновків.

Практичне значення одержаних результатів полягає у забезпеченні належної організації обліку й аналізу в закладах охорони здоров'я, формуванні релевантних, оперативних і актуальних даних для управління, а також у можливості використання запропонованих положень в науково-дослідницькій сфері для розвитку концептуальних і прикладних засад з цього спрямування. Результати дисертаційного дослідження використані в освітньому процесі Західноукраїнського національного університету при викладанні дисциплін «Галузевий бухгалтерський облік», «Управлінський облік», «Облік і аналіз в управлінні суб'єктами державного сектору» (довідка № 126-28/1374 від 29.05.2026 р.).

Основні інноваційні положення, висновки й пропозиції реалізовано в практику діяльності:

КНП «Тернопільська комунальна міська лікарня №2» в частині використання моделі аналізу показників Звіту про управління та формування Положення про організацію фінансового аналізу в закладі охорони здоров'я (довідка №01-18/1364 від 28.05.2026 р.).

КНП «Глинянська міська лікарня» в частині використання підходу до розподілу накладних витрат з застосуванням вагових коефіцієнтів, встановлених на основі часових драйверів, ієрархічної покрокової моделі калькулювання медичних послуг для внутрішніх потреб, застосування методики аналізу беззбитковості й підходу до проведення експрес-аналізу результатів діяльності комунальних неприбуткових підприємств – медичних закладів (довідка №63Б від 06.05.2026 р.);

Медичного центру «Клініка професора Стефана Хміля» в частині використання для калькулювання медичних послуг підходу до розподілу непрямих витрат на основі застосування часових драйверів, що забезпечує врахування трудомісткості й інтенсивності медичних процесів, та застосування аналізу фінансових показників діяльності на основі розробленого регресійного їх відбору й скорочення на цій основі затрат часу на отримання релевантних результатів для прийняття рішень (довідка № 126-28/1374 від 29.05.2026 р.).

Особистий внесок автора. Дисертаційна робота є самостійним і особисто виконаним науковим дослідженням, у якому узагальнено результати з розробки теоретичних, організаційно-методичних і прикладних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аналізу в управлінні діяльністю медичних закладів. Наукові результати, висновки, а також розробки та пропозиції, що містяться в дисертаційній роботі, належать особисто автору. Внесок автора в наукових працях, опублікованих у співавторстві вказано у списку публікацій.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, які викладені у дисертаційній роботі, доповідалися, репрезентувалися, обговорювалися й одержали позитивну оцінку на 4 міжнародних науково-практичних конференціях: «Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна візія та виклики глобалізації» (м. Тернопіль, 19 травня 2023 р.); «Трансформація обліку та звітності в умовах соціально-економічних викликів» (м. Київ, 27 березня 2024 р.); «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 26-27 вересня 2024 р.); «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем» (м. Кропивницький, 3 грудня 2025 р.), а також науково-практичній конференції з міжнародною участю «Сучасні стратегії сталого розвитку держави та суспільства: наукові горизонти та перспективи» (м. Хмельницький, 22 лютого 2024 р.), всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» (м.

Полтава, 25 березня 2025 р.) та Міжнародному фінансовому форумі «Модерні фінанси: національна стійкість, безпека, інноваційне лідерство» (м. Тернопіль, 13-17 травня 2026 р.)

Публікації. Основні положення дисертаційної роботи оприлюднені в 12 наукових працях загальним обсягом 4,33 д.а., особисто автору належить 3,34 д. а, із них: 5 статей у фахових наукових виданнях (з яких 3 у співавторстві), в яких опубліковані основні наукові результати (обсягом 1,99 д. а.); 7 публікацій апробаційного характеру, які додатково відображають наукові результати дослідження (обсягом 1,35 д. а.).

Структура й обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів й висновків, списку використаних джерел і додатків. Обсяг основного тексту дисертації становить 190 сторінок друкованого тексту. Загальний обсяг роботи становить 272 сторінки. Робота містить 39 рисунків, 23 таблиці, 16 додатків на 39 сторінках. Список використаних джерел налічує 217 найменувань і розміщений на 28 сторінках.

Декларація про використання ШІ. Під час підготовки роботи автор використовував інструмент генеративного штучного інтелекту Chat GPT виключно як допоміжний інструмент літературного редагування тексту, зокрема виявлення та усунення граматичних, орфографічних, пунктуаційних та стилістичних помилок.

Після застосування зазначеного інструменту автором було проведено ретельний критичний аналіз, верифікацію текстового матеріалу та остаточне наукове редагування. Автором внесено усі необхідні корективи та він бере на себе повну особисту відповідальність за автентичність, наукову новизну, обґрунтованість результатів та дотримання принципів академічної доброчесності.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ В ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

1.1. Теоретичні та нормативно-правові засади обліку в закладах охорони здоров'я

Діяльність суб'єктів медичної галузі суттєво залежить від рівня організації обліку та аналізу. Особливо вона загострюється в умовах невизначеності та війни. Ці критичні обставини висувають на перший план нові завдання та ставлять значні виклики перед обліково-аналітичним забезпеченням управління медичними суб'єктами. Зростання ризиків та суттєве збільшення потреб у медичних послугах різного профілю, особливо пов'язаних з лікуванням різного роду травм, ускладнення логістики, кадрові й матеріальні проблеми, а також багато інших негативних чинників зобов'язують систему обліку та аналізу до змін для забезпечення належної інформаційної бази управління.

В умовах нестабільності й ризиковості відбувається певна трансформація вимог до інформації, необхідної для управління. В закладах охорони здоров'я, важливою особливістю яких є надання послуг за програмами медичних гарантій і відповідного контролю з боку НСЗУ, акцент робиться на достовірності, порівняльності, точності, економічності, які належать до категорії якісних характеристик інформації. Вони є традиційними, базовими й становлять класичний фундамент інформаційного забезпечення управління. Але окрім цього, для врахування сучасних вимог і передумов, особливо впливу цифрової трансформації, актуальними є такі вимоги до інформації як оперативність, релевантність, актуальність, доступність, інтегрованість, гнучкість, аналітична придатність, захищеність, візуалізаційна здатність тощо.

Оскільки облік, виступає базою усіх важливих даних, потрібних для реалізації управлінських завдань, і виступає одночасно основою проведення аналізу, то комплексний розгляд їх як дослідницьких об'єктів є найбільш продуктивним і дієвим засобом для вироблення конструктивних пропозицій, спрямованих на поліпшення й збільшення результативності обох названих систем в контексті надання інформації для прийняття рішень. Загалом слід констатувати, що з об'єктивних причин можна говорити про незворотність і логічність зміни вимог до інформації та їхньої еволюції (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Сучасні вимоги до інформації для управління

Примітка: авторське узагальнення

Розгляд відповідної специфіки систем обліку та аналізу у належній послідовності (спочатку системи обліку, а потім системи аналізу) уможливорює

синергію та логіку побудови науково пошукування й забезпечує системну алгоритмізацію вирішення наявних проблем і упущень. При цьому слід звернути увагу на два важливі моменти: залежність обліку від нормативно-правової бази та певну розбалансованість аналізу в питаннях регулювання його проведення. Отже, найпершою залежністю, яка позначається на системі обліку в галузі охорони здоров'я є нормативно-правове регулювання [154]. Останнє в сучасних умовах суттєво трансформується [115].

Проведення заходів щодо регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні проводиться з метою формування єдиних правил його ведення та складання фінансової звітності, що дозволить зацікавленим особам швидко знайти необхідну для них інформацію. У наш час в сфері охорони здоров'я, як і в національній економіці України загалом, використовується щонайменше чотири рівні регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності (рис.1.2).

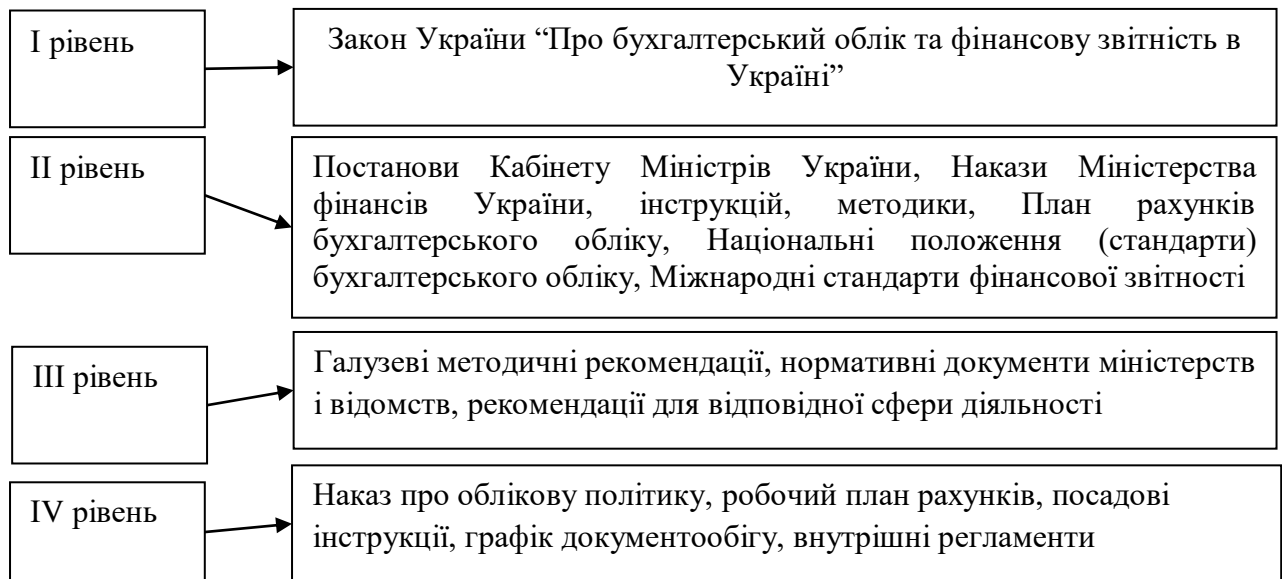


Рис.1.2. Рівні процесу регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Примітки: сформовано на основі критичного аналізу нормативних документів

Практика суб'єктів медичної галузі засвідчує наявність низки регламентів відомчого та мікро рівня. Тож справедливо буде актуалізувати і їхню важливу роль в здійсненні облікового відображення діяльності. Повертаючись до питань регулювання обліку в закладах охорони здоров'я, згідно з Законом України

«Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV [117] (далі Закон №996-XIV), слід звернути увагу на застереження щодо виключення окремих його положень для бюджетних установ (з яких у результаті реформування та трансформації були утворені комунальні некомерційні підприємства (КНП) – медичні заклади).

За логікою, ці застереження в подальшому мали б бути роз'яснені в інших статтях чи пунктах названого нормативно-правового документа, однак цього правила не дотримано і не спостерігається його виконання. Натомість такі специфічні питання деталізуються через систему прийняття регламентів нижчого порядку: Постановах, Наказах, Інструкціях, Методичних вказівках. Незважаючи на те, що ці документи в системі обліку також є обов'язковими для дотримання, вони не є актами вищої юридичної сили. Відповідно, така ситуація створює певні юридичні колізії. Для досягнення гармонійності та узгодженості у питаннях виключень щодо бюджетних установ в Законі №996-XIV [117] доцільно чітко ідентифікувати відповідні положення у ньому.

Зокрема, варто доповнити статтю 2 названого Закону, яка стосується класифікації суб'єктів господарювання (крім бюджетних установ) на малі, середні та великі (з деталізацією відповідних ознак для розподілу), також уточненнями щодо поданого виключення. Оскільки навіть в Плані рахунків є поділ на 2 групи (державні цільові фонди та бюджетні установи). На наш погляд бюджетні установи варто розмежувати щонайменше з урахуванням цього факту і прописати це у Законі №№996-XIV.

Додатково доцільною була б деталізація складу класифікаційних груп бюджетних установ, розподілених за такими ознаками як ієрархічна система вертикальних зв'язків (головні розпорядники бюджетних коштів та розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня), що надзвичайно важливо для облікових цілей, та за джерелом фінансування (з державного бюджету, з місцевого бюджету, з інших джерел), що з точки зору обліку й звітності визначає підхід до документообороту та його складу.

Із основних документів, які забезпечують ефективну та якісну реалізацію облікових завдань та сприяють підвищенню ефективності та якості облікової інформації, слід відмітити План рахунків бухгалтерського обліку [102]. Галузева специфіка медицини, зокрема в частині наявності суб'єктів різної форми власності, в цьому контексті відіграла свою роль, зумовивши специфіку та вид Плану рахунків, які використовуються надавачами медичних послуг.

В умовах сьогодення заклади охорони здоров'я поділяються на чотири категорії, а саме: бюджетні заклади охорони, комунальні некомерційні підприємства (КНП), відомчі медичні заклади та приватні медичні заклади. Відповідно, усі ці суб'єкти використовують різні Плани рахунків (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Види Планів рахунків, що використовуються в сфері охорони здоров'я
залежно від форм власності суб'єктів

Типи закладів охорони	План рахунків
Бюджетні заклади охорони (наприклад, військові госпіталі, вони на державній формі власності)	план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі
Комунальні некомерційні підприємства (переважна більшість лікарень)	план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій
Відомчі медичні заклади (наприклад, залізничні лікарні підпорядковуються Міністерству транспорту, військові госпіталі підпорядковуються Міністерству оборони)	план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі
Приватні медичні заклади (наприклад, приватні клініки, центри тощо)	план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

Примітки: узагальнено автором на основі чинної практики

Таким чином, облік у закладах охорони здоров'я проводиться за двома варіантами, тобто із використанням плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Обидва Плани рахунків враховують специфіку своєї галузі застосування, а тому між ними існує низка відмінностей, які слід враховувати в процесі обліку

діяльності. Найперше, варто звернути увагу на факт подвійного призначення Плану рахунків бухобліку в державному секторі: для розпорядників бюджетних коштів і для державних цільових фондів (для перших використовуються рахунки 1,2, 3, 6, 7 та 0 Класів, а для других – Класи 1-9 + 0). По-друге, існує різниця в складі й змісті класів рахунків (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Структура Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

План рахунків бухобліку в державному секторі	К-ть рах.	Питома вага рах. у заг. їх к-ті, %	План рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	К-ть рах.	Питома вага рах. у заг. їх к-ті, %
Розділ 1. Балансові рахунки			-	-	-
Клас 1. Нефінансові активи	9	10,98	Клас 1. Необоротні активи	10	11,11
Клас 2. Фінансові активи	10	12,19	Клас 2. Запаси	9	10,00
Клас 3. Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів	8	9,75	Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи	10	11,11
Клас 4. Розрахунки	6	7,32	Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань	10	11,11
Клас 5. Внесений капітал	6	7,32	Клас 5. Довгострокові зобов'язання	6	6,67
Клас 6. Зобов'язання	10	12,19	Клас 6. Поточні зобов'язання	10	11,11
Клас 7. Доходи	7	8,54	Клас 7. Доходи і результати діяльності	10	11,11
Клас 8. Витрати	7	8,54	Клас 8. елементами		
-	-	-	Клас 9. Витрати діяльності	10	11,11
Розділ 2. Позабалансові рахунки			-	-	-
Клас 9. Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів	10	12,19	-	-	-
Клас 0. Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів	9	10,98	Клас 0. Позабалансові рахунки	9	10,00
Всього	82	100	Всього	90	100

Примітки: авторське узагальнення на основі [102 та ін.]

Специфіка відображення операцій та використання відповідної кореспонденції рахунків для державного сектору регламентується відповідним нормативним документом, затвердженим Наказом Міністерства фінансів від 29.12.2015 р. № 1219 «Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» (далі Порядок № 1219) [114], який за структурою співпадає з переліком тих рахунків обліку, які передбачені в Плані і його Розділами і Класами. Аналогічно вирішується питання застосування рахункового відображення з використанням Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. При цьому керуються таким нормативним документом як «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 (далі Інструкція № 291) [42]. На основі обох вищеназваних Планів кожен суб'єкт охорони здоров'я формує власний робочий план рахунків. При цьому керуються специфічними галузевими потребами для досягнення повного охоплення об'єктів обліку.

Повертаючись до питання складу рахунків і їх класів зауважимо, що попри суттєві відмінності між собою, кожен офіційний План загалом відповідає наявним потребам, оскільки з боку практикуючих бухгалтерів активні питання щодо додаткових можливостей рахункового відображення активів і пасивів практично відсутні. Однак, на наш погляд, щодо змістового наповнення назви одного з Плану рахунків є певні дискусійні моменти. Більш коректною була б така редакція: «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу й зобов'язань підприємств і організацій», тобто без словосполучення «господарських операцій». Бо загалом і облік, і План рахунків призначений саме виключно для відображення господарських операцій, які відбуваються в процесі діяльності (у нашому випадку з надання медичних послуг).

Бухгалтерський облік є складною багаторівневою системою, яка дозволяє із використанням відповідних методів (спостереження, сприйняття, вимірювання, реєстрація) здійснювати записування усіх процесів, які відбуваються під час діяльності, та приймати управлінські рішення щодо діяльності медичних установ. У зв'язку з поступальним, прогресуючим розвитком економічних зв'язків та інформаційних технологій виникла потреба в удосконаленні ведення бухгалтерського обліку, яке повинно для цілей покращення орієнтуватись на сучасні ринкові умови господарювання. Зміни, які відбуваються у господарській діяльності медичних установ відображаються у господарських операціях. Основні з них пов'язані з необоротними й оборотними активами, капіталом і зобов'язаннями, доходами та витратами (рис. 1.3).

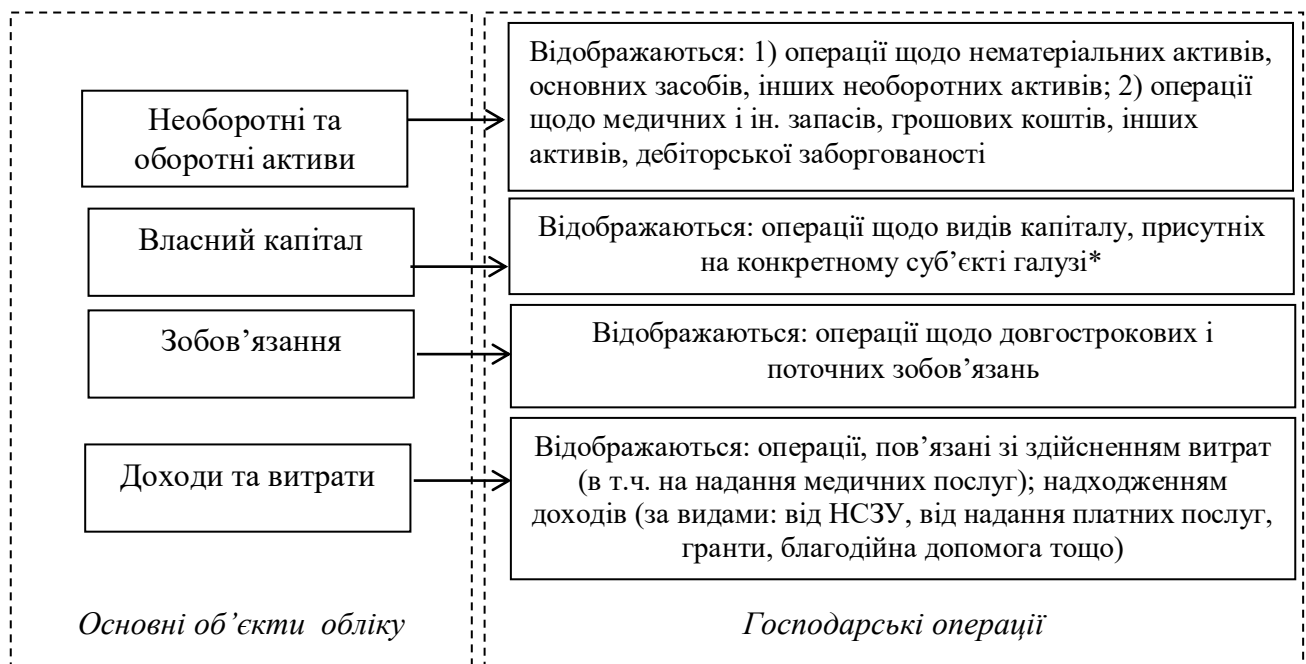


Рис. 1.3. Основні об'єкти та господарські операції в діяльності закладів охорони здоров'я

Джерело: * - залежно від виду власності суб'єкта; сформовано з урахуванням [123 та ін.]

По кожній з відображених на рисунку господарських операцій створюється документація, яка є інформаційною базою діяльності закладів

охорони здоров'я. Вона в діяльності медичних установ є не лише обліковим відображенням господарських операцій, а й основою прийняття важливих управлінських рішень. Облік в закладах охорони здоров'я охоплює усі, без винятку, об'єкти. Але зважаючи на специфіку діяльності, пов'язану з наданням медичних послуг, слід звернути увагу на регулювання їх переліку, яке надзвичайно важливе з точки зору обліку. Початковим кроком у процесі внесення даних є спостереження, яке передбачає вид медичної послуги та всі зміни, що відбувались у процесі господарської дії. Так, будь-яка медична послуга повинна сприйматись як економічна вигода, яка формується відповідно до нормативно-правових документів. У процесі відображення медичних послуг використовуються трудово-вартісний вимірник (оплата праці за виконану роботу медичного працівника) та натурально-вартісний вимірник (необхідна кількість медикаментів для ефективного надання медичних послуг, витрати пов'язані з експлуатацією медичного обладнання тощо). Проведення механізму обліку витрат з надання медичних послуг на даний момент визначені у нормативно-правовій базі, виходячи з наявної специфіки розмежування медичних закладів. Зокрема, щодо державних закладів охорони здоров'я, то вони можуть надавати, наприклад, платні медичні послуги, які є перераховані у Постанові Кабінету міністрів України «Перелік платних послуг, які можуть надаватись державними закладами охорони здоров'я та вищими медичними закладами освіти» від 17.09.1996 р. №1138 (далі Постанова №1138) [99], а з 01.01.2025 року набув чинності новий регламент Постановою Кабінету Міністрів України від 05.07.2024 р. №781 «Деякі питання надання послуг з медичного обслуговування населення за плату від юридичних і фізичних осіб» (далі Постанова №781) [32]. Щодо останньої, слід вказати на актуальність її прийняття, причому з деяким запізненням, оскільки реорганізація, яка стосувалася організаційних форм в охороні здоров'я (в тому числі створення комунальних некомерційних підприємств), вимагала прийняття нового регламенту у більш ранні строки.

Але попри деяке запізнення, прийнята Постанова №781 визначає, які платні медичні й додаткові послуги можуть надавати медичні заклади державної і комунальної форм власності [157;158], а також вирішує багато інших важливих облікових питань. Зокрема, у ній ідентифіковано випадки, коли пацієнт буде зобов'язаний оплатити медичну послугу, що пов'язано не тільки з її видом, але й через відсутність безкоштовної такої опції (рис. 1.4).

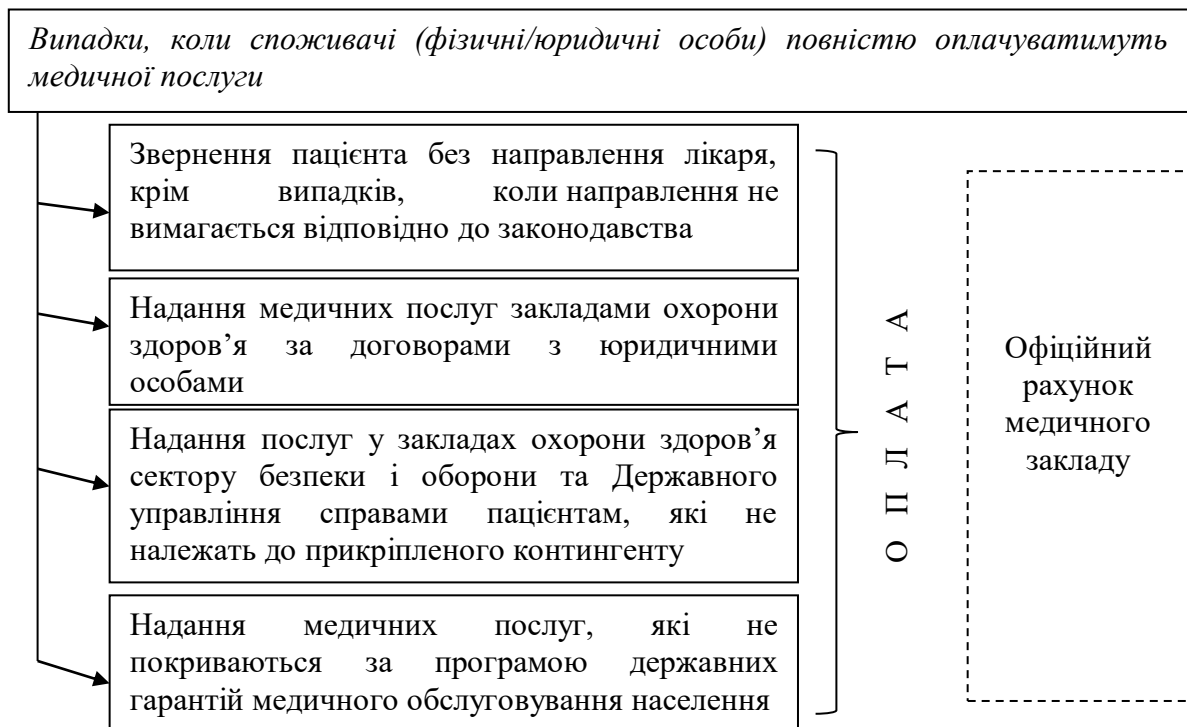


Рис. 1.4. Перелік випадків, коли пацієнти зобов'язані повністю оплачувати медичні послуги

Примітки: сформовано автором самостійно на основі [32]

На рис. 1.4 узагальнено випадки, що вимагають оплати у зв'язку з тим, що вони не покриваються програмою медичних гарантій. Розмір оплати, як вказується в Постанові №781 [32] визначатиметься відповідно до встановленого тарифу [1]. Завдяки інформації, репрезентованій в документі, споживачі отримують вичерпний перелік послуг і чіткі вказівки щодо тих із них, які вони змушені будуть оплачувати. Згідно з офіційними оцінками : «це сприятиме

скороченню неформальних платежів та зменшенню випадків корупційних порушень» [85].

Постійне удосконалення законодавчо-нормативних документів – важлива риса сучасного розвитку системи обліку діяльності медичних закладів. Важливими чинниками удосконалень є, по перше, реформування самої галузі загалом, по друге, зміна управлінських запитів і потреба підвищення конкурентоздатності [129]. Саме управлінські запити, які суттєво змінюються під впливом середовища функціонування закладів охорони здоров'я, служать основою формування й удосконалення системи обліку, її інституційних одиниць (структурних підрозділів, посадових осіб), а також документального забезпечення. У відповідних документах (накладні, касові ордери, платіжні інструкції, рахунки-фактури тощо) відображаються господарські операції щодо руху запасів, відпуску товарів, видачі чи перерахування коштів. Дані документи є обґрунтованими та офіційними джерелами проведення операцій, які забезпечують контроль за майном медичних закладів та їх раціональним використанням. З практичної точки зору, неправильність у оформленні документації щодо господарських операцій призводить до нестач та неефективного використання майна та коштів. Також, облікові дані використовуються і при аналізі, контролі та аудиті господарської діяльності закладів охорони здоров'я.

Забезпечення правильності облікового відображення є важливим завданням сучасних бухгалтерських служб, тож формування тих чи інших документів суворо регламентоване. В даному випадку бухгалтер керується «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затверджене наказом Міністерства фінансів України №88 від 24.05.1995 р. (далі Положення про документальне забезпечення №88), яке поширюється на усіх суб'єктів галузі охорони здоров'я незалежно від форм власності [103]. Відповідно до нього проводиться правильне оформлення господарських операцій у системі документів [134, с. 124-126], які повністю

відображають процеси в закладах охорони здоров'я й характеризують проведені у них заходи. Документи, що використовуються в обліку поділяються за різними ознаками, зокрема й за формою та змістом, але найважливіша їхня характеристика – це стандартизованість і уніфікованість. Дотримання вимог щодо складання документації та використання їх в процесі господарювання й надання медичних послуг дозволяє досягти не тільки забезпечення юридичної сила та доказовості, а й вирішення завдання з формування якісної інформаційної бази прийняття ефективних управлінських рішень, що в умовах нестабільності та посилення конкуренції надзвичайно важливо. Іншою, не менш вагомою умовою забезпечення доказовості правильності облікових даних є документообіг. Первинні документи бухгалтерського обліку проходять реєстрацію в відомостях або реєстрах (оборотні відомості, журнал обліку, книга обліку доходів і витрат тощо).

Після внесення облікових даних формуються узагальнені показники, які потім прописуються у фінансовій звітності. Така логіко-структурна послідовність відображення даних обліку сприяє їх контролюваності, взаємопідтвердженню та правдивості. Окрім цього, в умовах комп'ютеризації (а вона загалом притаманна усім досліджуваним нами суб'єктам) та цифровізації уможлиблюється контроль документування в реальному часі [24; 195; 196, с. 27-39; 198, с. 2222-2229; 201; 203, с. 1275-1277], простеження усіх змін, які вносяться, виявлення чинників і виконавців змін, захист даних і їхнє зберігання у відповідних сховищах. Основні особливості проведення електронного первинного документу в комп'ютеризованому середовищі полягають у такому:

- 1) оброблення первинної інформації проводиться у процесі подачі документів до загальної бази даних;
- 2) накопичення та проведення первинної обробки даних обліку проводиться на автоматизованому робочому місці, яке обладнане відповідними технічними засобами;

3) можливе оформлення паперового документу відповідно до електронного, який буде юридично підтверджувати господарські операції;

4) проведення автоматичної реєстрації первинних документів та формування звітності із використанням різноманітних пристроїв в комп'ютерному середовищі (з використанням відповідних програмних продуктів і технічних засобів (комп'ютерів)).

З огляду на це, вважаємо, що об'єктивною є потреба в удосконаленні Положення про документальне забезпечення №88 [103]. Критичний аналіз цього документу дозволяє резюмувати, що в ньому є кілька важливих пунктів, присвячених питанню комп'ютеризації та специфіці її впливу на систему документування й забезпечення юридичної правочинності документів (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Витяг положень щодо комп'ютеризації та формування бухгалтерських документів в електронній формі

Положення (номер пункту)	Зміст
2.1	В означенні первинних документів зазначено, що це : «документи, створені у письмовій або електронній формі...»
2.3	Ідентифікує головну умову застосування первинних документів, сформованих в електронному вигляді: «дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг»
2.10	Уточнює, що записи у первинних документах можуть бути здійснені також «...за допомогою електронних засобів оброблення інформації...»
2.11	Проголошує : «Електронний документ створюється з дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг».
2.12	Проголошує, що «електронний документ створюється з дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг»
2.17	Визначає умови повторного використання документів: « ...при обробці електронними та іншими засобами – відтиск штампу оператора..., або відмітку, придатну для її оброблення електронними засобами»
4.6	Проголошує, що «Виправлення помилок у документах і реєстрах, що створені у формі електронного документа, здійснюється відповідно до законодавства
6.4	Надає пояснення щодо порядку зберігання документів, створених в електронній формі

Примітки: узагальнено на основі [103].

З контексту посилань аналізованого Положення можна зрозуміти, що йдеться про Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851-IV (далі Закон України №851-IV) [119]. Натомість в цьому нормативно-правовому акті не вживається поняття бухгалтерський документ, а сам суб'єкт електронного документообігу ідентифікується як : «автор, підписувач, створювач електронної печатки, адресат та посередник, які набувають передбачених законом або договором прав і обов'язків у процесі електронного документообігу» (стаття 1) [119].

Бухгалтерська служба, таким чином, залишається поза ідентифікованим означенням, але натомість її працівники та керівництво такими суб'єктами можуть бути.

В цьому ж Законі у статті 9 зазначається, що : «Порядок електронного документообігу визначається державними органами, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності згідно з законодавством» [119] і інших максимально адаптованих під систему обліку положень немає.

З огляду на організаційно-часові чинники внесення уточнень у Закони України, більш доцільно деякі уточнення внести в Положення №88, оскільки це можна зробити значно оперативніше. Зокрема для врахування специфіки комп'ютеризації обліку доцільним видається таке доповнення п.2.11, після слів «... та електронний документообіг» : «і вимог чинного законодавства з питань бухгалтерського обліку».

Тож поняття електронного документа визначається у Законі України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 31.05.2005 р. №2599-IV (далі Закон №2599-IV) [120] та визначає його як інформацію яка обробляється електронними засобами в комп'ютерному середовищі. А практика засвідчує, що усі господарські процеси закладів охорони здоров'я вводяться у програмних продуктах. Український ринок в даному напрямку почав досить активно розвиватись, особливо після відомих кризових подій,

пов'язаних з кібератаками та зламуванням інформаційних систем державного сектору. Загалом програмні продукти повним чином не відображають потреби облікової системи закладів охорони здоров'я, оскільки розробники її автоматизували типовими конфігураціями, орієнтуючись на нормативно-правові документи і закони держави. Завдяки цьому можуть виконуватись стандартизовані операції в закладах охорони здоров'я. Досить актуальним в сучасних умовах є проведення роботи щодо розроблення програмних продуктів під замовлення із врахуванням специфіки діяльності [163, с. 40-41].

В умовах стрімкого розвитку технологій доречним є використання нових способів обліку, які дозволяють автоматизувати систему обліку та покращити результати діяльності закладів охорони здоров'я. Автоматизація обліку передбачає використання обчислювальної техніки з метою проведення спостережень, вимірювань, реєстрації і оброблення даних господарських операцій і процесів в закладах охорони здоров'я, які використовуються для управління їхньою діяльністю. Інформаційні системи обліку та цифровізація дозволяють вести не тільки бухгалтерський облік, а й інші види обліку, дозволяють вмонтовувати програмні модулі відповідно до специфіки діяльності закладів охорони здоров'я та, серед іншого, також надавати електронні послуги в цій сфері [65, с.32-35; 88, с. 189; 132, с. 257]. Слід відмітити, що якість ведення обліку залежить від наявних технічних засобів та вибору їх організаційних форм (рис. 1.5).

Ці складові, своєю чергою, вимагають належного нормативно-правового забезпечення обліку, який ведеться з використанням програмних рішень і комп'ютерів. Викладені вище позиції загалом належним чином регламентують питання їх застосування, або використання так званої комп'ютеризованої форми обліку. Підстави, чинники та умови застосування останньої ідентифіковані в науковому дослідженні Муравського В. В., у якому обґрунтовано та розвинуто концептуально-теоретичні, методологічні,

організаційні та прикладні положення комп'ютерно-комунікаційної форми обліку [89].



Рис. 1.5. Основі складові елементи забезпечення ведення комп'ютерної форми обліку

Джерело: сформовано автором самостійно

Вчений також робить акцент на захисті інформації, який надзвичайно важливий в питаннях бухгалтерського обліку. Захист від несанкціонованого доступу та кібератак має стати, на наш погляд, важливим питанням, яке слід включити у перелік наукових досліджень.

Варто визнати, що це питання в останні роки не тільки лежить у полі зору дослідників, але й достатньо істотно репрезентоване в чинних нормативно-

правових документах в частині характеристик специфіки документального забезпечення, реалізації його юридичної доказовості.

Попри це, доречним видається узаконення питання посилення захисту інформації обліково-аналітичного характеру, зокрема й шляхом стандартизації і надання рекомендацій щодо побудови системи захисту й архівування даних.

Автори О. В. Адамик та К. Б. Адамик у цьому контексті вважають, що реляційні бази даних є найбільш адаптованими для застосування в сфері бухгалтерського обліку та, на нашу думку, аналізу, оскільки вони зазвичай є інтегрованими і спільними для кількох користувачів, а, окрім цього, виступають сучасним стандартом баз даних комп'ютерних систем [3, с. 700].

Окрім цього, справедливим є твердження Д. О. Самофалова , що впровадження сучасної електронної системи в охороні здоров'я є важливою складовою управління, яка забезпечує підвищення ефективності та якості медичних послуг [137, с. 93-96].

Оскільки реляційні бази даних містять взаємовідносні між собою таблиці, отже вони придатні й для аналізу, що надзвичайно актуально для сучасних суб'єктів господарювання. Гнучкість цих баз дозволяє ефективно застосовувати їх в практиці закладів охорони здоров'я.

Таким чином, вищеназвані бази можуть бути взяті за основу розвитку інформаційних систем підприємства, що надають дані для управління. Для забезпечення правової сторони їх використання, або ж використання інших аналогічних систем слід юридично це узаконити, зокрема у вигляді стандарту обліку під назвою «Обліково-аналітичне забезпечення, інформаційні системи та захист даних» чи «Положення про обліково-аналітичне забезпечення, інформаційні системи та захист даних» (табл. 1.4).

Запропоновані рішення з регулювання питання формування обліково-аналітичного забезпечення в умовах комп'ютерної інформаційної системи (комп'ютерної форми обліку та аналізу) дозволять вирішити проблеми

ідентифікації специфіки даних, ефективного їх захисту, збереження й забезпечення юридичної сили та доказовості.

Таблиця 1.4

Структура регламентуючих документів (проект)

Стандарт	Положення
Загальні положення 1.Щодо змісту НП(С)БО 2.Щодо суб'єктів застосування НП(С)БО 3.Щодо термінів, які використовуються в НП(С)БО: База даних (означення). Обліково-аналітичне забезпечення в умовах комп'ютеризації (означення). Інформаційні системи (означення). Захист обліково-аналітичної інформації (означення). Метод захисту обліково-аналітичної інформації (означення). 4.Методи захисту інформації: (перелік і характеристика)	Загальна частина 1. Ідентифікація призначення Положення. 2. Терміни, які вживаються у Положенні. Те саме, що в стандарті.
Вибір методу захисту інформації від несанкціонованого доступу та кібератак	Мета комп'ютерної інформаційної системи формування обліково-аналітичного забезпечення
Оцінка системи захисту обліково-аналітичної інформації	Завдання й функції комп'ютерної інформаційної системи формування обліково-аналітичного забезпечення
Додатки: 1. Приклад алгоритму обчислення показників обґрунтування вибору методу захисту інформації. 2. Приклад оцінки системи захисту обліково-аналітичної інформації	Користувачі комп'ютерної інформаційної системи формування обліково-аналітичного забезпечення
	Структура комп'ютерної інформаційної системи формування обліково-аналітичного забезпечення
	Формування даних, їх обробка, захист і зберігання
	Додатки

Примітка: авторське узагальнення

Нині найбільш поширеним програмним продуктом в закладах охорони здоров'я є MASTER: Бухгалтерія, яка дозволяє враховувати особливості діяльності медичних закладів. Проте українським розробникам варто більше уваги приділяти саме такому напрямку програмування, оскільки попит на нього надзвичайно актуальний та матиме значну кількість користувачів (споживачів), зважаючи на кількість суб'єктів медичної сфери. Особливий акцент слід

зробити на розробці гнучких інтегрованих програм [65, с. 31; 66, с.58-61] з наявністю можливостей їх доповнення потрібними додатками у будь-який момент часу та у зв'язку з розвитком охорони здоров'я на засадах інтеграції й формування медичних кластерів.

Ідентифіковані в процесі проведення дослідження основні нормативно-правові документи, які були описані вище, охоплюють важливі питання організації та методики обліку в закладах охорони здоров'я. Однак, зважаючи на специфіку галузі, слід зауважити, що при обліку слід дотримуватися також регламентів, які притаманні виключно досліджуваній галузі. До прикладу облікові процеси в закладах охорони здоров'я щодо медичних виробів та лікарських заходів проводиться, орієнтуючись на Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджені Наказом міністерства охорони здоров'я України від 09.09.2014 р. №635 (далі Методичні рекомендації №635) [85].

Відповідно до цих рекомендацій облік лікарських засобів проводиться із врахуванням їх вартості, призначення і виду. Облік звичайних лікарських засобів здійснюється у грошовому (сумарному) виразі, а облік засобів за спеціальним переліком за предметно-кількісним показником.

Порядок проведення обліку за предметно-кількісним показником визначається додатком до Правил виписування рецептів та вимог-замовлень на лікарські засоби і вироби медичного призначення, затверджений наказом Міністерства охорони здоров'я України від 19.07.2005 р. №360 (далі Правила №360) [127].

Особливої уваги також заслуговує регулювання питання обліку й калькулювання медичних послуг (в тому числі платних), на чому буде зосереджено увагу у наступних пунктах дисертаційного дослідження. Отже, проведення обліку у медичних закладах повинно реалізовуватись із врахуванням чинних норматив-правових документів та автоматизуватись з

метою швидкого отримання інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

При цьому облік в закладах охорони здоров'я умовно можна поділити на такі групи:

- 1) облік лікарських засобів та медичних виробів;
- 2) облік господарських процесів у закладах охорони здоров'я;
- 3) облік наданих послуг медичними працівниками.

В останні роки у зв'язку зі зростанням міжнародних надходжень, грантів і благодійних внесків у сферу охорони здоров'я, є потреба у виокремленні четвертої групи, а саме: облік операцій, пов'язаних із зовнішньо-економічними зв'язками в діяльності закладу охорони здоров'я. В цьому випадку доцільним у перспективі буде дослідження нормативно-правового забезпечення в такому ж розрізі.

1.2. Основи проведення аналізу діяльності в сфері охорони здоров'я та їх розвиток

В сучасних умовах заклади охорони здоров'я піддаються впливу багатьох чинників, найбільш нищівним з яких є російська військова агресія. Галузь, яка реформувалася ще до початку війни, і тепер піддається кардинальним змінам, які спрямовані на забезпечення широкого спектру послуг та збільшення ефективності діяльності медичних закладів. Конкуренція, притаманна цій сфері, головню, стосується якості та вартості надання медичних послуг. І в такому контексті формуються напрями розвитку галузі, які не лише передбачають нові шляхи вирішення існуючих проблем, але й спрямовані на те, щоб підвищити конкурентоспроможність української економіки [53, с.31].

В результаті реформування медичної галузі її організаційна структура суттєво змінилася, що, безумовно, накладає відбиток на обліково-аналітичну систему суб'єктів господарювання. Зокрема, згідно з постановою Кабінету

Міністрів України від 28.02.2023 р. №174 «Деякі питання організації спроможної мережі закладів охорони здоров'я» (далі Постанова №174) [33] заклади охорони здоров'я відповідно до напрямків медичного обслуговування поділяють на загальні, кластерні та надкластерні (рис. 1.6).

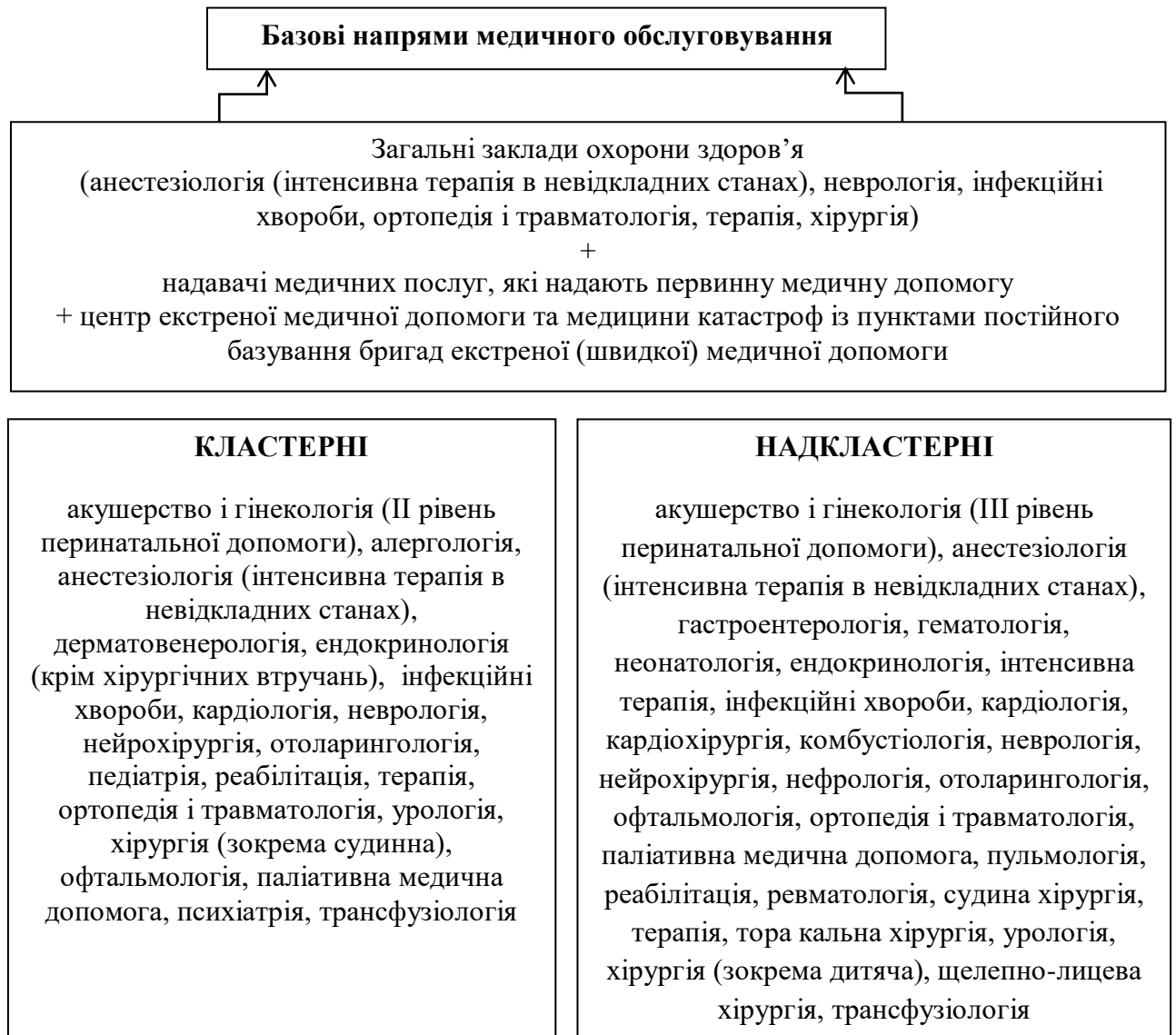


Рис. 1.6. Напрями медичного обслуговування в Україні відповідно до законодавства

Примітки: сформовано на основі [33].

Науковець В. А. Фостолович кластер вважає : «специфічною схемою досконалих взаємозв'язків між його учасниками, поєднаними через спільні комунікаційні системи, систему менеджменту, систему маркетингу, спільну

логістику, єдину електронну платформу попиту і пропозицій, спільну інфраструктуру, інформаційну базу, єдину платформу попиту і пропозиції, мережу сертифікації, тісну співпрацю із науково-дослідними установами та інститутами» [153, с.12]. З точки зору обліково-аналітичного забезпечення, таке означення визначає низку важливих складових обліку та аналізу, ідентифікує важливі їх напрями, а також вказує на доцільність інтеграції наукових підходів до вирішення існуючих економічних і інших проблем.

Подібної позиції дотримується науковець В. Г. Федорова, яка вважає, що: «кластер – це система співпраці, щільно пов’язаних і територіально близьких підприємницьких мереж та організаційних структур (виробників, постачальників, споживачів, уряду, громадських, наукових та освітніх установ, об’єктів інфраструктури, технопарків), з метою організації, раціонального використання і нарощування виробництва продукції світового рівня (інноваційної спрямованості)» [152].

Відмінність підходу авторки від попереднього, полягає в наданні акценту на територіальному розташуванні, що дійсно є однією з основних характеристик кластера. Для аналізу такий акцент суттєво полегшує врахування специфіки середовища функціонування та оцінки конкурентного середовища в конкретних географічних рамках, підвищує точність аналітичних обчислень і уможливорює краще врахування чинників впливу.

Натомість Ю. М. Ковальова вважає, що : «кластер – це локалізована територіально-виробнича форма інтеграції суб’єктів господарювання, що взаємодіють ... *в цілях виробництва* конкурентоспроможних товарів або послуг і характеризуються наявністю погодженої стратегії розвитку, спрямованої на реалізацію інтересів кожного з учасників і території локалізації кластера, на якій вона перебуває, що має істотну соціально-економічну значущість для регіону» [55, с.217]. Безумовним є той факт, що медицина є важливою складовою національної економіки, а тому відіграє у ній виняткову соціальну функцію з забезпечення здоров’я населення, й одночасно виступає запорукою

економічного зростання. Тож кластер з надання якісних медичних послуг має піддаватися глибинному аналізу в розрізі його головних елементарних складових – закладах, комунальних неприбуткових підприємствах та інших організаціях сфери охорони здоров'я.

Науковець В. А. Ковальчук дає наступне означення кластера: «це географічно сконцентрована група взаємопов'язаних компаній (а також пов'язаних з її діяльністю наукових установ та органів влади), що працює в одній чи споріднених галузях та забезпечує в спільній діяльності досягнення високої конкурентоспроможності, а також синергетичного ефекту, зберігаючи при цьому внутрішню конкуренцію» [56, с.203].

В означенні вищеназваного дослідника акцентується увага на важливій характеристиці кластерів, яку актуально враховувати при аналізі. Йдеться про виникнення синергетичного ефекту при здійсненні спільної діяльності. Для медичної галузі це накладає відбиток на вибір аналітичних показників, а також передбачає певне їх розмежування в розрізі глобальності та індивідуальності. Отже в глобальному масштабі врахування й обчислення синергетичного ефекту кластерів досліджуваної сфери пов'язане з ефективністю надання медичних послуг і забезпечення здоров'я населення на рівні держави (в регіональному розрізі включно). А в індивідуальному з синергізмом досягнень окремих суб'єктів як елементів кластера. Тож така основа проведення аналізу є об'єктивним наслідком кластеризації медицини та встановлює відповідні правила й підходи до його здійснення. Одночасно вона вимагає проведення досліджень, спрямованих на розробку теорії та практики аналізу, необхідного для сучасного розвитку охорони здоров'я та її суб'єктів.

Отже, дослідивши визначення кластерів науковцями, можна узагальнити цю дефініцію щодо сфери охорони здоров'я: кластер – це формування закладів охорони здоров'я відповідно до їх специфіки діяльності у певному територіальному окрузі з метою підвищенні якості надання медичних послуг населення та збільшення показника економічного росту регіону.

Основними рисами медичного кластеру виступає:

- 1) системність, тобто об'єднання різних видів кластерів, які передбачають впровадження нових методів лікування, діагностування та застосування медичного обладнання для розвитку системи охорони;
- 2) доступність, тобто спрямованість на надання якісних медичних послуг усім верствам населення, незважаючи на рівень фінансового доходу;
- 3) ефективність, тобто впровадження нових науково-технічних розробок і адаптація медичного персоналу до їх застосування у процесі надання медичних послуг клієнтам;
- 4) пріоритетність, тобто направлення фінансових ресурсів та науково-дослідних досліджень у сферах медицини, які гостро потерпають від нестачі ліків та чітких протоколів щодо проведення лікування пацієнта.

Переваги формування кластерної форми організації закладів охорони здоров'я дозволяють забезпечувати збільшення рівня конкурентоспроможності та потенціалу суб'єктів господарювання. З позиції засад аналізу [171] це вимагає обґрунтування нових показників і їх формалізації, а також дослідження результатів кластеризації.

Так, формування медичного кластера в Тернопільській області дозволило покращити економічні показники зростання регіону та забезпечити такі позитивні зміни:

- 1) сформувані механізм щодо впровадження в практичну діяльність результатів науково-дослідних інститутів у сфері медицини;
- 2) забезпечити появу нових робочих місць у сфері надання медичних послуг та їх якість (високотехнічні галузі медичної освіти) із врахуванням передових технологій;
- 3) досягти високого рівня медичного обслуговування на основі якісної кваліфікаційної бази персоналу.

Наприклад у Тернопільській області «сформували 5 надкластерних медичних закладів, 7 кластерних і 13 загальних лікарень, а ще 26 закладів не

увійшли в спроможну мережу» [149]. Медичний кластер закладів охорони здоров'я Тернопільської області входить в Ресурсний центр Українського кластерного альянсу і йому підпорядковується.

Слід відмітити, що ефективність діяльності медичного кластеру полягає у низці елементів, які також виступають засадничими основами проведення аналізу:

1) перехід на нові медичні лікувальні технології відповідно до принципу персоналізованої медицини, що вимагає зміни у підходах до вибору показників аналізу результатів діяльності з надання послуг;

2) доступність сервісних послуг для усіх учасників медичного кластеру, що потребує застосування методу обліку за центрами витрат і пошуку відповідного інструментарію аналізу;

3) повна забезпеченість інженерною, соціальною та транспортною інфраструктурами, що позначається на виборі методів аналізу й вимагає вироблення підходу, заснованому на застосуванні комплексних показників;

4) міждисциплінарний підхід до питань надання та розвитку медичних послуг, що актуалізує застосування аналогічного (міждисциплінарного) інструментарію при проведенні аналізу діяльності.

Кластеризація, яка лежить в основі формування мережі медичних закладів, і базується на їх групуванні за спільними ознаками, викликає, як уже зазначалося, потребу в зміні засад аналізу діяльності з надання медичних послуг та системи охорони здоров'я в цілому. У цьому контексті корисним є розмежування напрямів проведення аналізу, залежно від його спрямування. Засадничі передумови такого розмежування полягають у врахуванні ієрархічного рівня проведення аналізу, зокрема на рівні суб'єкта господарювання, на рівні кластера, на рівні регіону та на рівні держави.

Йдучи від зворотності наданого переліку, слід зауважити, що починаючи з державного й закінчуючи кластерним рівнем, перелік напрямів аналізу може бути таким:

- аналіз типів медичних послуг (в розрізі: первинна допомога; спеціалізована допомога; ургентна (невідкладна) допомога) (1);
- аналіз роботи в розрізі міських, сільських, регіональних, районних медзакладів, взаємозв'язків між ними (2);
- аналіз інтенсивності догляду, за напрямками захворювань (на основі діагнозів, станів пацієнтів), віковою структурою хворих (3);
- аналіз і групування медичних установ за економічною продуктивністю (4);
- аналіз технічного забезпечення для здійснення кластеризації медичних закладів (5);
- ризик-орієнтований аналіз (для кластеризації за рівнем ризиків: за захворюваннями чи верствами населення; для оцінки суб'єктів охорони здоров'я та ідентифікації зон підвищеної небезпеки) (6);
- соціально-демографічний аналіз споживачів медичних послуг (7);
- якісний аналіз (аналіз за рівнем якості медичних послуг) (8).

Щодо таких напрямів уточнюючими аспектами є показники, або деталізація в частині тощо, що в їх складі може проводитися:

- (1) структурний аналіз, аналіз ефективності надання кожного виду медичних послуг; аналіз ресурсного забезпечення різних рівнів медичної допомоги; аналіз взаємодії різних рівнів медичної допомоги та її ефективності;
- (2) оцінка доступності медичних послуг, логістичний аналіз, аналіз взаємозв'язків;
- (3) оцінка ефективності лікування, ресурсозабезпечення для лікування певних хвороб, аналіз потреби у спецлікуванні, а також аналіз ефективності кожного рівня догляду і його інтеграції у загальну систему охорони здоров'я;
- (4) оцінювання економічної стійкості різних кластерів (в т.ч. фінансування, витрати, віддача від вкладень), обчислення показників ресурсної ефективності;

(5) аналіз використання інновацій в медицині, цифрових технологій, або, іншими словами, аналіз високотехнологічних послуг та ефективності інвестицій в медичні інновації;

(6) аналіз готовності кластерів до кризових ситуацій, зокрема війни чи епідемій;

(7) аналіз потреб у медичних послугах, зокрема в спеціальних медичних програмах, на основі врахування соціально-демографічних показників – віку, статі, захворюваності тощо;

(8) оцінка ефективності, задоволеності пацієнтів, клінічних результатів для виявлення кластерів з високими стандартами меддопомоги, а також таких, що потребують поліпшень.

Кластерна основа аналізу в сфері охорони здоров'я в сучасних умовах є винятково актуальною до застосування. Цей підхід уможливорює формування якісної інформаційної бази прийняття рішень, сприяє оптимізації діяльності з надання медичних послуг і підвищення їх якості. При цьому до уваги беруться соціально-демографічні та інші показники, що забезпечує максимальне врахування різних чинників.

Аналіз на рівні суб'єктів охорони здоров'я також має нові засади, які пов'язані з сучасними викликами та ситуативними поточними характеристиками. У складі основних специфікацій сучасних засад аналізу на рівні суб'єктів охорони здоров'я є розвиток його напрямів. Для нестабільного сучасного часу актуальними напрямками аналізу є:

– аналіз готовності до надзвичайних ситуацій (оцінка можливостей медичного закладу приймати велику кількість пацієнтів, зокрема з травмами, пораненнями та ін., здійснювати евакуацію та забезпечувати безперебійну роботу лікарень під час військових дій чи інших загроз);

– аналіз ресурсного забезпечення (фінансуванням, лікарськими препаратами, обладнанням, персоналом, необхідними матеріалами з

переливання крові, протизапальними та іншими життєво необхідними засобами тощо);

- аналіз логістики та її ефективності (оцінка логістичної інфраструктури й сполучення, взаємозв'язків і координації, перерозподілу пацієнтів та їх евакуації, в тому числі за кордон, ефективності транспортування);

- аналіз стану медичних закладів (особливо пошкоджених через військові дії) і розробка й оцінка планів їх відновлення;

- аналіз рівня забезпеченості можливостями здійснення віддалених консультацій;

- аналіз ефективності використання міжнародної допомоги, в тому числі гуманітарної, фінансової та ін.;

- аналіз ефективності управління (гнучкість, швидкість прийняття рішень, структура і наявність антикризових управлінських підрозділів);

- аналіз фінансового забезпечення в розрізі джерел, пошук резервів збільшення фінансування та підвищення його ефективності.

Перераховані основні напрями аналізу, як засадничі основи його проведення в сучасних умовах, безумовно, не зменшують ваги традиційних його напрямів і видів, які продовжують залишатися доцільними й актуальними.

При цьому важливу роль у виборі напрямів аналізу відіграє організаційно-правова форма суб'єктів господарювання. Наприклад, щодо комунальних неприбуткових підприємств сфери охорони здоров'я, що виступають базою проведення нашого дослідження, то є низка моментів, які слід враховувати.

Проблематичним постає питання проведення аналізу діяльності таких суб'єктів, оскільки вони не є прибутковими та не переслідують отримання економічної вигоди від своєї діяльності. В такому випадку складно провести оцінку результативності та ефективності господарювання. То ж для цього необхідно здійснювати дослідження та виявляти можливості застосування

комплексних підходів і показників аналізу. Зокрема, доречним є проводити аналіз діяльності закладів охорони здоров'я у розрізі кількох компонентів:

1) аналіз загального стану здоров'я населення із врахуванням різних факторів впливу (географічні, соціальні, демографічні) для кластеру, у який входить суб'єкт охорони здоров'я;

2) аналіз рівня продуктивності суб'єкта охорони здоров'я відповідно до викликів і наявних запитів;

3) аналіз фінансових і інших видів ресурсів, ефективності та результативності медичних закладів;

4) аналіз фінансового стану та стійкості суб'єкта охорони здоров'я.

Останній з перерахованих компонентів безпосередньо належать до каденції фінансового аналізу. За умови деякого абстрагування третій елемент теж умовно можна віднести до цього виду аналізу. Щодо аналізу в сфері охорони здоров'я на рівні суб'єктів господарювання слід вказати на відсутність обов'язковості застосування та реалізації його здійснення. Попри це, потреба в аналітичних оцінках і обчисленнях в сучасній діяльності медичних закладів надзвичайно затребувана.

Незважаючи на те, що усі вищеперераховані напрями аналізу доцільні та корисні для формування інформаційної бази прийняття ефективних управлінських рішень, особливо важливим для досягнення поставлених цілей є проведення якісного фінансового аналізу діяльності закладів охорони здоров'я.

Юридичне трактування фінансового аналізу, подане в офіційному документі – «Положенні про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації», затвердженому Наказом Міністерства фінансів України та Фонду державного майна України від 26.01.2001 р. №49/121 (далі Положення №49/121), таке: «фінансовий аналіз діяльності підприємства – комплексне вивчення фінансового стану підприємства з метою оцінки досягнутих фінансових результатів, що

проводиться за допомогою методів фінансового аналізу за даними фінансової звітності підприємства» [124].

Науковці надають власні визначення фінансового аналізу й слід визнати, що вони різняться між собою. Так, Тютюнник Ю. М. вважає, що : «Тематичний фінансовий аналіз – досліджує фінансовий стан підприємства за окремим, найбільш важливим напрямом оцінювання» [151, с. 25].

Автори І. П. Отенко, Г. Ф. Азаренков, Г. А. Іващенко вважають, що: «метою фінансового аналізу є визначення напрямів і кількісне обчислення резервів збільшення ринкової вартості підприємства на підставі дослідження стану і динаміки показників, які характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства, та факторів, які зумовлюють зміну цих показників» [97, с.8].

Науковці Ю. С. Цал-Цалко, Ю. Ю. Мороз, Л. А. Суліменко доводять, що: «відповідно до змісту основних функцій управління (планування, організація, контроль), фінансовий аналіз поділяється на стратегічний, попередній, оперативний і ретроспективний» [160, с. 37].

Вчена С. П. Ніколаєва у своїй науковій роботі відмічає, що: «фінансовий аналіз є методом оцінки та прогнозування процесів мобілізації та використання фінансових ресурсів» [84, с. 320].

Науковці Т. М. Ковальчук і А. І. Вергун поділяють фінансовий аналіз на внутрішній та зовнішній, що «...визначається, по-перше, тим, які джерела інформації використовуються для аналізу, по-друге, тим, хто є користувачем результатів аналізу» [57, с. 7].

Формування та визначення поняття фінансового аналізу відрізняються між собою, проте спільним є для них усіх є те, що даний вид аналізу, передусім, передбачає проведення оцінки фінансового стану підприємства.

З іншого боку, на наш погляд, – це надто звужене бачення фінансового аналізу. Якщо врахувати сучасні управлінські запити та умови, можливе розширення кола показників фінансового аналізу та його напрямів, виходячи з

наявності необхідних передумов (організаційних, методичних і теоретичних) (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Теоретико-методичні та організаційні основи формування аналізу закладів охорони здоров'я в сучасних умовах

Примітки: (1) – системність, об'єктивність, комплексність, своєчасність, економічна доцільність, порівняльність та інші; (2) – керівник, НСЗУ, власник, працівники, контролюючі органи, громадськість, інвестори; метою (3) – метою може бути: оцінка діяльності, підготовка (потреба) даних для обґрунтування оптимізаційних управлінських рішень, підвищення якості медичних послуг тощо, а завдання деталізують мету та ідентифікують напрям і склад показників аналізу; (4) – залежать від запити системи управління (наприклад, доходи, витрати тощо); (5) – керівник КНП, керівники структурних підрозділів (відділень), бухгалтерська служба, економічна служба (залежно від мети аналізу і функціональних обов'язків); (6) – традиційні (порівняння, коефіцієнтний аналіз, SWOT-

аналіз, факторний аналіз та інші) та сучасні (ABC-аналіз, CVP-аналіз (в тому числі визначення точки беззбитковості), KPI-аналіз та інші); (7) – аналіз доходів, аналіз витрат, аналіз фінансового стану, аналіз виконання договорів НСЗУ тощо; (8) – в сучасних умовах є потреба у використанні не тільки внутрішніх, а й зовнішніх показників, як от: динаміка населення, конкуренти тощо; (9) – законодавство, українські та міжнародні стандарти, які формують базові основи обліку в умовах сталого розвитку [208], внутрішні положення, інструкції та методики; (10) – інформаційні технології та обладнання (програмні продукти з обліку, аналізу, медичні системи, ІС останнього покоління тощо); сформовано автором самостійно

Узагальнення, відображене на рис.1.7, визначає основи аналізу в сучасних умовах. Схема може бути більш деталізованою, якщо включити в неї розширеніший перелік складових. Деталізація, ймовірно, мала б бути прив'язана до конкретних видів аналізу, однак у поданому вище формулюванні виокремлені засади відповідають абстрагованим критеріям та можуть бути застосовані як уніфікований підхід.

Зокрема, щодо фінансового аналізу, то доцільною є така деталізація: по перше, в частині організаційних засад, він через наявність великої кількості різноманітних напрямів повинен включати такий елемент як обґрунтування й вибір потрібних показників. При цьому варто дослідити (розробити) можливості їх комплексного поєднання, тобто винайти та формалізувати комплексний показник, актуальний для керівництва конкретного медичного закладу.

По друге, методичні засади фінансового аналізу відповідно до сучасних технічних досягнень мають включати інноваційний аналітичний інструментарій, зокрема зумовлений можливостями використання інформаційних технологій.

По третє, до складу теоретичних засад у випадку суб'єктів охорони здоров'я доцільно включити галузеву економіку, теорію прийняття рішень, теорію кластерів тощо.

З огляду на таке різноманіття складових елементів засад, нові запити й умови розвитку охорони здоров'я, обґрунтованим буде перегляд і уточнення не

тільки означення фінансового аналізу, а й розвиток його засад. Офіційне визначення, подане у Положенні №49/121) [124] та у Наказі міністерства фінансів України «Про затвердження Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки» від 12.04.2006 р. №170 [121] (далі Методика аналізу №170 [83]) слід подати у такій редакції: «фінансовий аналіз діяльності підприємства – комплексне вивчення діяльності та фінансового стану підприємства з метою оцінки досягнутих результатів, що проводиться за допомогою сучасних методів та інструментарію».

Важливою теоретичною основою якісної системи аналізу є дотримання певних принципів. І. Д. Лазаришина з цього приводу на основі власного дослідження обґрунтовує, що: «... найважливішими методологічними принципами економічного аналізу є: системність, комплексність, соціально-екологічний підхід, релевантність, суттєвість, науковий підхід, адаптивність, узгодженість, випереджуюче відображення, оптимізаційний підхід» [71, с. 98].

А науковці К. В. Безверхий, Є. І. Шпачук до найважливіших відносять такі принципи аналізу (економічного) як «адаптивність, актуальність, дієвість і конкретність, економічність, комплексність, науковість, оперативність, об'єктивність, системність» [9, с.204-205].

Інша позиція щодо складу й змісту принципів аналізу висвітлена в дослідженні Я. Ковальчук; «цілеспрямованість, актуальність, активність, достовірність, повнота, альтернативність, обґрунтованість, системність, своєчасність, ініціативність, об'єктивність, безперервність» [58, с.134-135].

Відсутність єдиного підходу до встановлення переліку принципів аналізу, на наш погляд, негативно позначається на якісних характеристиках і результативності цієї системи. Дотримуючись логічної позиції про наявність об'єктивних передумов для розвитку принципів аналізу й появи нових складових у їх переліку, актуально акцентувати увагу на відповідній систематизації та уточненні цього переліку.

Однак попри це, важливо в обов'язковому порядку враховувати при розвитку системи аналізу, зокрема в сфері охорони здоров'я, певний оптимальний перелік принципів. Його склад має максимально забезпечувати ефективність такої системи та бути нормативно врегульованим.

Додатково можуть бути використані і інші важливі складові, що сприяють виконанню завдання досягнення формування якісної системи аналізу. Це посилить її результативність та інші критерії й характеристики в доповнення до тих, що забезпечуються чітко фіксованими принципами. Виходячи з цієї позиції, у склад обов'язкових принципів, які варто узаконити в Положенні №49/121) [124] та у Методиці аналізу №170 [121] слід включити:

1) оперативність, що передбачає швидке оброблення інформації для прийняття рішень в реальному часі;

2) порівняльність, що забезпечує можливості співставлення показників завдяки їхній методологічній рівнозначності;

3) релевантність, що передбачає концентрацію на ключових факторах і відбір тільки тої інформації, яка суттєва для прийняття рішень;

4) системність, що передбачає сталість проведення аналізу діяльності закладів охорони здоров'я з метою врахування усіх аспектів діяльності та формування єдиної його системи, яка відображає взаємозалежність і взаємовплив різних складових;

5) комплексність, що передбачає охоплення аналізом усіх аспектів діяльності закладів охорони здоров'я;

6) об'єктивність, що передбачає об'єктивну оцінку діяльності медичних закладів, яка ґрунтується на доказах і фактах, а не на припущеннях і суб'єктивній оцінці;

7) науковість, що передбачає використання наукових методів, інструментарію та теорій для вироблення дієвого механізму і підходів до здійснення збору, оброблення та інтерпретації економічних даних;

8) практичність, що передбачає отримання вигоди й користі зі здійснення аналізу для прийняття ефективних управлінських рішень та вирішення проблем чи завдань, які виникають у процесі діяльності закладів охорони здоров'я;

9) соціальне спрямування, що передбачає акцентування уваги на соціально-екологічній складовій діяльності суб'єкта;

10) відкритість, що передбачає гнучкість та готовність до інноваційних змін при здійсненні аналізу, розробці й удосконаленні його теорії, організації та практики;

11) комунікативність, що передбачає репрезентацію інформаційних даних аналізу у доступній формі усім зацікавленим користувачам для активного сприяння прийняттю обґрунтованих управлінських рішень і забезпечення ефективного надання медичних послуг.

Дотримання принципів фінансового аналізу закладів охорони здоров'я дозволить провести якісну оцінку їх діяльності, за результатами якої будуть прийматись ефективні й адекватні управлінські рішення.

Усі інші, так звані додаткові принципи, також можуть застосовуватися при формуванні системи аналізу. Але при цьому суб'єкт охорони здоров'я може обирати їх до реалізації самостійно, з урахуванням власних переконань і обґрунтувань.

Для цього варто мати чітко прописані регламенти проведення аналізу, які доцільно узагальнити у внутрішньому документі «Положення про організацію аналітичної роботи в медичному закладі».

Досвід формування подібного документу є зарубіжній практиці, зокрема в країнах ЄС, США та інших. До прикладу Асоціація фінансового менеджменту охорони здоров'я (Healthcare Financial Management Association (HFMA)) в США, окрім організації різного роду курсів і навчань, актуальних для медичної галузі та її суб'єктів, надає рекомендації щодо фінансового аналізу, його змісту, показників.

Як свідчить дослідження начальних матеріалів вищеназваної організації, які реалізуються при підготовці за напрямом «Бізнес охорони здоров'я», Асоціація репрезентує принципи ефективного управління фінансовими ресурсами, принципи аналізу витрат і доходів, а також управління ризиками, стратегічні та інші питання [189].

Таке розширене трактування фінансового аналізу відповідає сучасним викликам і запитам, а його регламентом є відповідне Положення. Дослідник М. Новіцкі в праці, присвяченій питанням фінансового менеджменту в сфері охорони здоров'я, детально описує аналіз користі та ефективності витрат, який є однією зі складових фінансового аналізу та розвиває позицію щодо посилення його регламентування й обґрунтовує потребу в удосконаленні фінансової звітності [202, с. 375-420].

Увага до проблематики аналітичних оцінок в сфері охорони здоров'я в зарубіжній практиці засвідчує важливість і суттєвість ролі аналізу для забезпечення якісного надання медичних послуг. Через вплив результатів аналізу на результативність та ефективність діяльності в медичній галузі, зарубіжні управлінці приділяють йому багато уваги та розвивають його засади, інструментарій і методику.

Відповідним чином в розвинених країнах розвиваються засади аналізу. Так, скажімо Національна служба охорони здоров'я Великобританії (NHS England) розробляє положення та стандарти фінансового управління, що включають звітування, моніторинг ефективності використання бюджетних коштів і оцінку фінансової стійкості [59, с.59-61; 180].

Положення щодо фінансового аналізу та інші регламенти, безумовно, сприяють поліпшенню організації аналітичної роботи. Відповідно, запозичення такого досвіду, але з врахуванням національної специфіки та менталітету буде надзвичайно корисним і своєчасним.

З урахуванням вищенаведених фактів, а також опираючись на існуючі сучасні управлінські запити, можна запропонувати структуру «Положення про

організацію фінансового аналізу в закладах сфери охорони здоров'я» в такій редакції в розрізі наступних розділів:

1) Загальні положення. В цій частині Положення доцільно подати посилання на нормативно-правові документи, які лежать в основі аналітичної роботи, зокрема на Положення №49/121, формулювання мети фінансового аналізу, деякі дефініційні пояснення та висвітлити основні задачі аналізу в сфері охорони здоров'я.

2) Принципи організації фінансового аналізу. В цьому розділі доцільним є подання додаткових принципів (а у випадку відсутності їх офіційного переліку, вказати ті, що обґрунтовані вище).

3) Методика проведення аналізу. В найбільш узагальненому вигляді цей розділ має містити ідентифікацію підходів до оцінки витрат, доходів, ефективності, ризиків, управління ресурсами тощо. Також в ньому слід обґрунтувати вибір показників для аналізу (або подати їхній склад, актуальний для медичного закладу) (наприклад, такий як подано в Додатку А).

4) Організація проведення аналізу. В цьому розділі мають бути подані організаційні засади: відповідальність за проведення; розподіл обов'язків і зобов'язань зі збору інформації для аналізу, даних і звітності.

5) Звітність (звітування) та рекомендації. Розділ варто наповнити рекомендаціями щодо формування звіту, його форми (можна у формі додатку), підходів щодо підвищення результативності й ефективності діяльності, зниження ризиків тощо.

Практична реалізація формулювання такого Положення як внутрішнього регламенту, уможливить встановлення чітких правил фінансового аналізу в сфері охорони здоров'я, уможливить більш ефективне управління ресурсами, забезпечувати стійкість, результативність, якість та меншу ризиковість діяльності її суб'єктів, зокрема й КНП. Загалом ідентифіковані засади аналізу та запропоновані напрями й підходи до їх удосконалення сприятимуть удосконаленню аналітичної роботи суб'єктів охорони здоров'я.

1.3. Сучасні завдання обліку й аналізу в управлінні діяльністю закладів охорони здоров'я

В своєму історичному розвитку облік набував нових рис, інструментів та функцій. У зв'язку з трансформацією системи охорони здоров'я, змінами в підходах до управління, фінансового забезпечення, регулювання в цій галузі та іншими чинниками, відбувались зміни і в завданнях бухгалтерського обліку та економічного аналізу. Суттєвий вплив на завдання обох систем також має розвиток сучасних інноваційних технологій. Окрім цього, важливим фактором впливу на зміну завдань є трансформація фінансування закладів охорони здоров'я, розвиток надання платних послуг, кластеризація, міжнародна співпраця та багато ін. Заклади охорони здоров'я є одним із пріоритетних напрямків діяльності держави, який потребує постійного контролю та корекції у відповідності до викликів сучасності. Оскільки основою забезпечення виконання державних гарантій в питаннях охорони виступають переважно суб'єкти цієї галузі, що мають статус неприбуткових, то важливим питанням постає їх фінансування, адже даний напрямок діяльності не є інвестиційно привабливим. Так, основну частку фінансування закладів охорони здоров'я взяла на себе держава, як гарант виконання конституційних зобов'язань, а в іншому, сучасні суб'єкти орієнтуються на отримання власних надходжень від платних послуг, а також на меценатів та благодійні організації. Причиною подібного розподілу стали такі основні передумови як:

- 1) неспроможність закладів охорони здоров'я самостійно протистояти зовнішнім викликам;
- 2) неприбутковість діяльності (за винятком приватних медзакладів), яка не стимулює вкладання коштів у розвиток;
- 3) достатньо високі тарифи на платні медичні послуги, що робить їх малодоступними для окремих верст населення (осіб з обмеженими можливостями, пенсіонерів, малозабезпечених);

4) жорстке регулювання діяльності закладів охорони здоров'я з надання медичних послуг, їх якості та кількості.

При цьому, слід відмітити, що основними факторами впливу на якість надання медичних послуг має рівень ресурсного забезпечення та рівень фаховості медичних працівників, а натомість розвиток завдань обліку й аналізу пов'язаний з економічними та іншими викликами.

З точки зору основних елементних складових вплив на завдання обліку й аналізу в управлінні мають організаційно-економічні чинники, види галузевих моделей та фінансування (рис.1.8).



Рис.1.8. Складові управління діяльністю медичних закладів

Джерело: сформовано автором самостійно

Вибір моделі системи охорони здоров'я визначається роллю та функціями, які держава виконує у процесах її функціонування. На даний момент в світі сформувались та функціонують три типи економічних моделей: державна, страхова та приватна (табл.1.5).

Таблиця 1.5

Переваги і недоліки економічних моделей закладів охорони здоров'я

Типи моделей	Переваги	Недоліки
Державна (Греція, Данія, Італія, Іспанія, Великобританія, Португалія та інші + Україна)	Керованість закладів охорони здоров'я як системи в цілому	Не має конкурентного середовища у медичній сфері
	Доступність (безкоштовність) медичних послуг усім верствам населення	Немає зв'язку між якістю медичних послуг та розміром заробітної плати
	Стабільна система фінансування	Централізована система управління, яка не є стимулом для медичного персоналу
	Проведення заходів щодо профілактики захворювань плановий розвиток закладів охорони здоров'я	Державні органи обмежують величину витрат на медичні заклади
Страхова (Австрія, Нідерланди, Канада, Франція, Швейцарія, Німеччина та інші + Україна)	Децентралізована система управління закладами охорони здоров'я	Страховий пояс розділяє надання медичних послуг клієнтам по купівельні спроможності
	Конкурентне середовище у співробітництві та умов надання послуг	Медичне страхування населення низького рівня
	Формування адекватного механізму ціноутворення за визначними коефіцієнтами страхових внесків	Залежність страхової системи закладів охорони здоров'я від економіко-політичного та воєнного стану в державі
	Економічні стимули у процесі вироблення медичних послуг	Неможливість отримання медичної допомоги не застрахованими верствами населення
	Гарантія у наданні медичних послуг	Економічна неспроможність пацієнтів, які часто хворіють
	Фінансування закладів охорони здоров'я проводиться за багатьма каналами	Вартість страхової медичної системи є високою
Приватна (США, Південна Корея, Ізраїль та інші + Україна)	Рівноцінна ринкова система у медичних закладах охорони здоров'я	Доступ до медичних послуг не є рівномірним
	Високий рівень задоволення населення медичними послугами	У випадку нераціонального управління виникає криза у виробничому процесі та поставці невідкладних послуг
	Рівень конкуренції формує умови комфортності та якості медичних послуг	Застосування не провірених медичних послуг і недобросовісне надання
	Високий рівень технологій у процесі надання медичних послуг	Пряма залежність від викликів зовнішнього середовища (реклама, мода тощо)
	Децентралізована медична систему управління	
	Фінансування медичної сфери відбувається різними каналами	

Примітки: узагальнено на основі чинної практики

Частково окремі елементи усіх моделей так чи інакше проявляються в українській практиці, однак, безумовно, мають власні характерні риси та особливості.

Перша модель охорони здоров'я має характерну рису – державне фінансування з держбюджету за рахунок отриманих коштів у вигляді податків від суб'єктів господарювання та населення. У даному випадку населення отримує безкоштовну медицину, а держава виступає основним постачальником медичних послуг. Ринкова економічна модель присутня, але вона перебуває під контролем державних органів та установ.

Друга модель – страхова. Вона передбачає обов'язкове медичне страхування населення із участю державних органів у її фінансуванні. В даному випадку держава виступає гарантом якісного надання медичних послуг, але при цьому не порушує ринкових принципів, які стосуються оплати медичних послуг. Так, багатоканальна система фінансування страхової медицини є основою гнучкої та стабільної фінансової бази страхової медицини.

Для третьої моделі охорони здоров'я характерна оплата медичних послуг, як будь-яких послуг які отримує населення. Для даної економічної моделі першочерговим завданням виступає отримання прибутку, тому якість надання послуг повинна досягати високого рівня, й, відповідно, оплата самої медичної допомоги буде високою. В результаті, доступність населення до платної медицини не є високою. Отже, представлені нами моделі показують рівень надання свої послух різним верствам населення. Враховуючи той факт, що збільшується показник бідного населення найефективнішою є державна економічна модель медичної допомоги.

Медична допомога населенню в Україні представлена державною економічною моделлю, яка передбачає державне фінансування. Однак поряд з державною медициною існує і страхова та приватна модель надання медичних послуг для населення. Така ситуація пов'язана з потребою реалізації національної доктрини соціальних гарантій, яка забезпечується системою

державного управління. І відповідно, налагодження фінансового забезпечення, яке до реформування галузі було частиною бюджетного процесу, підлягло суттєвим змінам. Але й зараз, попри реформу, теж є проблеми, пов'язані з фінансуванням. Медична реформа і організаційні трансформаційні зміни, як і фінансування новоутворених в їх результаті суб'єктів-надавачів медичних послуг, які наразі є комунальними некомерційними підприємствами, утвореними з колишніх бюджетних медичних установ, суттєво змінилося, що, безумовно, позначається на завданнях обліку.

Зокрема, зміна статусу бюджетних медичних закладів від розпорядника бюджетних коштів на їх одержувача – суб'єкта господарської діяльності, що має статус неприбутковості [74], стала основою не тільки надання якісних медичних послуг, а й призвела до актуалізації потреби управління доходами та витратами. З огляду на це, потрібна кардинальна зміна інформаційної бази прийняття рішень, яку формує система обліку. Окрім цього, кошти бюджетів (державного й місцевих) і інші надходження (від юридичних і фізичних осіб) [100, 30-33], як джерела фінансування суб'єктів охорони здоров'я, об'єктивно також накладають відбиток на завданнях обліку (рис. 1.9).

Як бачимо з рис. 1.9 суб'єкти охорони здоров'я отримують кошти з держбюджету на виконання Програми гарантій медобслуговування громадян і надання їм безкоштовних послуг за рахунок держави [125; 139, с.487]. Отримання фінансового забезпечення відбувається на підставі укладання договорів з Національною службою здоров'я України (НСЗУ).

Таким чином, простежується контрактна модель взаємовідносин між контрагентами, що засвідчує управлінсько-фінансову автономію суб'єктів охорони здоров'я, зокрема комунальних неприбуткових підприємств (КНП) медичних закладів. Медичні послуги, які не покриваються за вищенаведеним підходом, можуть бути профінансовані з місцевого бюджету, за рахунок медичного страхування чи безпосередньо самими пацієнтами (споживачами медичних послуг).



Рис. 1.9. Вплив реформування охорони здоров'я на зміну завдань обліку в частині фінансового забезпечення

Примітки: (1) за програмами медичних гарантій; (2) на території яких відсутні медичні заклади-комунальні некомерційні підприємства; (3) з відповідного бюджету, який застосовує передбачений Бюджетним кодексом програмно-цільовий метод бюджетування як їх одержувач; (4) з місцевого бюджету одержувачу бюджетних коштів – (на розвиток матеріально-технічної бази та покриття комунальних витрат); (5) як плата за медичні послуги, надані застрахованим пацієнтам; (6) надходження у грошовій та натуральній формі; (7) на рисунку відображено лише центральне завдання, усі інші будуть висвітлені за текстом нижче.

Підсумовуючи вище викладене, можемо стверджувати, що економічні моделі й специфіка фінансування суттєво впливають на ведення обліку і аналізу закладів охорони здоров'я та визначають одне з головних завдань – забезпечення ефективного ресурсовикористання.

Не менш важливим завданням обліку (яке, тісно переплітається з аналітичними обчисленнями) є раціоналізація процесів формування бюджетів, прогнозування доходів і витрат та покращення контролю фінансових потоків і уникнення дефіцитів фінансування [101]. Це завдання впливає у зв'язку з активною участю бухгалтерських служб суб'єктів охорони здоров'я в фінансовому плануванні.

Варто зауважити, що розробка фінансових планів суб'єктів охорони здоров'я пов'язана з реорганізацією бюджетних установ охорони здоров'я та формуванням на їхній основі комунальні некомерційні підприємства (КНП). Фінансування бюджетних установ здійснювалося на підставі кошторисів в розрізі КЕКВ (кодів економічної класифікації видатків) та за базу виступали ліжко-місце, штатна посада, ліжко-день.

Натомість в результаті трансформаційних змін і створення КНП зі значно більшою господарсько-фінансовою самостійністю, заклади охорони здоров'я стали суб'єктами господарської діяльності, а отже, зобов'язані самостійно складати фінансові плани у рамках доведеного головним розпорядником бюджетних коштів кошторису.

Тут знову ж таки виняткове значення мають дозволені джерела фінансового забезпечення, які були подані вище, з надходженнями від платних послуг включно (їхній перелік встановлений на офіційному рівні [77]). Зважаючи на тісний взаємозв'язок завдань обліку та аналізу в контексті фінансового планування (останнє передбачає застосування сучасного аналітичного інструментарію) можна стверджувати про наявність відповідної інтеграції і їхніх завдань (рис. 1.10).



Рис. 1.10. Завдання обліку та аналізу в контексті фінансового планування та бюджетування

Примітки: (1) передбачає використання наукових методів; (2) означає усестороннє охоплення діяльності та її забезпечення фінансовими ресурсами; (3) відповідно з яким має бути дотримання взаємозв'язку між елементами планування; (4) означає обов'язковість отримання позитивного ефекту, мінімальність якого полягає в досягненні запланованих фінансових показників і результатів; (5) вимагає використання при плануванні лише достовірних даних; (6) означає, що складання планів має бути простим, доступним і легким.

З іншого боку, загалом сучасні виклики в суспільстві (трансформаційні, інфляційні, турбулентні, соціально-економічні, екологічні, технічні, військові та інші) призвели до зміни завдань обліку та аналізу у закладах охорони здоров'я (рис. 1.11).



Рис. 1.11. Причини зміни та зміст завдань обліку в сфері охорони здоров'я в сучасних умовах

Джерело: узагальнено автором на основі критичного аналізу

Поява нових економічних та соціальних ініціатив, в тому числі міжнародних, призвела не тільки до зміни завдань обліку, але і до появи їх нових видів. Перша причина зміни завдання обліку є удосконалення організації управлінської діяльності, зокрема її автоматизація.

Слід відмітити, що автоматизація процесів діяльності є позитивною зміною, яка передбачає зменшення рівня ризику та виникнення кризових ситуацій для закладів охорони здоров'я. Проведення автоматизації дозволяє зменшити кількість помилок у процесі оцінювання, аналізу і обліку медичних послуг.

Другою причиною є наявність нормативно-правових актів, які регулюють діяльність медичних установ. Раніше регулювання обліку і аналізу у закладах охорони здоров'я відбувалось із використанням невеликої кількості

нормативно-правових документів, проте у сучасних умовах вони суттєво збільшилися. Так, були затверджені нові стандарти звітності та вимоги щодо прозорості і траспарентності (публічності) інформації [191; 192; 194]. Також, під впливом нових економічних, соціальних та міжнародних ініціатив формуються нові види обліку, зокрема екологічний та соціальний.

Так, С. О. Левицька [72] відмічає, що соціальний облік є окремим видом бухгалтерського обліку та пропонує його вести за центрами відповідальності «Соціальні витрати», що дозволить швидко отримати інформацію про виконання соціальних програм на суб'єктах господарювання.

Повертаючись до зміни завдань обліку, чинником яких стали інновації в нормативних і законодавчих документах, зокрема щодо врахування альтернатив обліку, тобто наявності різних видів оцінок, різних методів нарахування амортизації та обґрунтуванні вибору найкращого виду оцінки і методу амортизації слід звернути увагу на деякі специфічні моменти. Зокрема, одним із наслідків зміни завдань в результаті змінювання нормативно-правових актів і стандартів стала потреба в розробці облікової політики.

Окрім цього, результатом зміни нормативних вимог також стала поява нового завдання обліку в питаннях забезпечення прозорості та публічності інформації.

Не менш вагомою причиною зміни завдань став розвиток форм і методів обліку. До прикладу, зараз надзвичайно актуальним є запровадження ведення обліку за центрами відповідальності, оскільки такий підхід дозволяє чітко відстежувати витрати і доходи кожного відділення чи служби суб'єкта охорони здоров'я, зокрема КНП. А донедавна облік в багатьох випадках проводився централізовано, без детально розподілу по підрозділах. Це викликано тим, що актуалізувалася потреба в оптимізації ресурсовикористання і посиленні відповідальності за непродуктивні втрати.

Ще одна причина зміни завдань обліку – інтеграція облікових даних. Адже зараз широко використовуються інтегровані системи управління, які

комплексно поєднують облікову (фінансову), управлінську і клінічні системи. Завдання обліку в цьому випадку полягає в тому, щоб забезпечувати достатню комунікативність даних і їх передачу й захист зацікавленим користувачам.

Зокрема О. П. Кундря-Висоцька та І. І. Демко у своїй науковій статті відмічають важливість застосування ESG-звітності, яка базується на трьох підходах – ефективності, синергії економіки, екології і соціальних складових [68, с.563]. Місія даної звітності полягає у вимірюванні екологічного, економічного та соціального впливу діяльності суб'єктів господарювання.

Така звітність є інформаційною базою фінансової та нефінансової інформації й має кілька складових:

1) економічну, яка передбачає охоплення аспектів економічної результативності, непрямий та економічний вплив, присутність на ринку, практичний досвід закупівель;

2) екологічну, яка передбачає інформацію про використання матеріалів, води, кількості викинутих викидів та аналізує її з затвердженими екологічними нормами, надає екологічну оцінку тощо;

3) соціальну, яка передбачає ефективну систему показників здійснення трудових відносин, визначає норми безпеки праці та продукції [68, с.559].

Таким чином, вищеназвана звітність надає інформацію про управління не тільки фінансами, реальними пасивами і активами, але й соціальним, інтелектуальним та природним потенціалами. Така інформація є досить актуальною в сучасних умовах для керівника суб'єктом господарювання оскільки він має завдання ефективного управління різними напрямками діяльності й забезпечення раціонального використання ресурсів та надання якісних медичних послуг.

Не менш кардинальним змінам через наявність відповідних чинників піддаються завдання аналізу діяльності в сфері охорони здоров'я. Багато ідентифікованих нами вище причин зміни завдань обліку провокують і зміни завдань аналізу у силу дій факторів впливу внутрішнього і зовнішнього

середовищ. Однією з таких причин є зростання витрат на охорону здоров'я з одночасним встановленням граничних показників кредитування (додаток Б) та потреба в їх ефективному використанні, оскільки попри збільшення обсягів видатків, продовжує існувати дефіцит бюджетування.

Зокрема в бюджеті України на 2024 р. видатки на охорону здоров'я становлять 201,7 млрд. грн., що у відсотках від ВВП складає менше 3%. Порівняно з 2023 р. обсяги фінансування збільшено на 13,1% [13; 31], а у 2025 році до 222,1 млрд. грн. (рис. 1.12, додаток В).

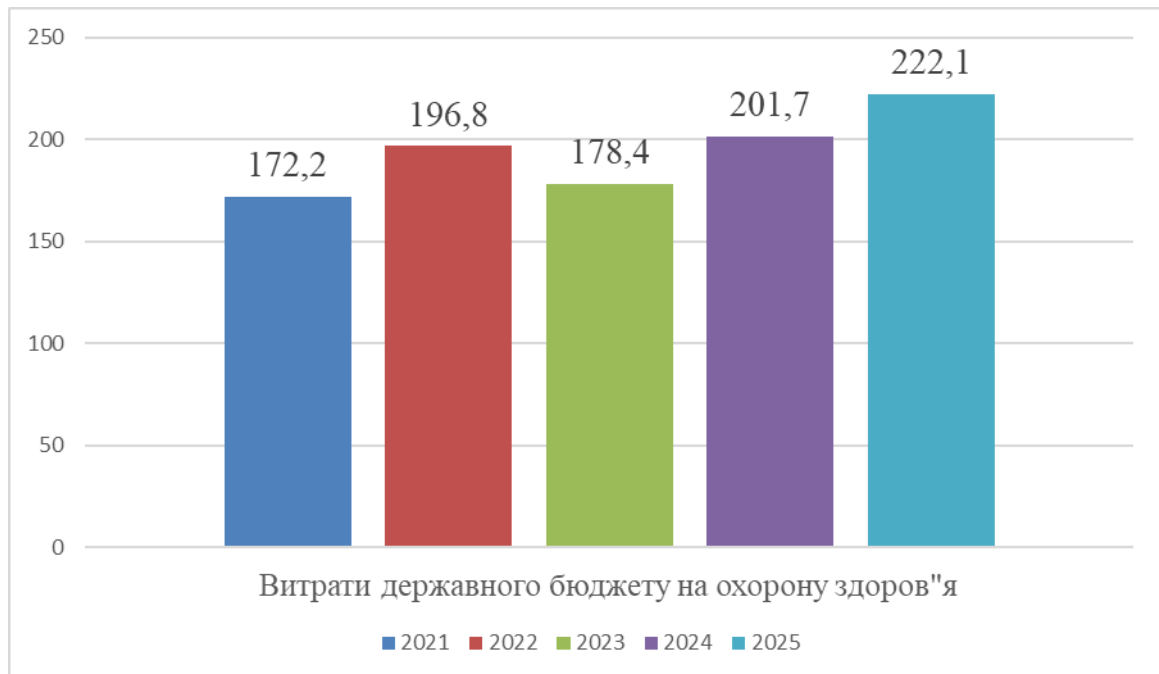


Рис. 1.12. Динаміка витрат державного бюджету України на охорону здоров'я за 2021-2025 роки, млрд. грн.

Примітка: джерело [11; 24; 81; 131].

Це викликає потребу в проведенні аналізу ефективності витрат, який сприяє прийняттю рішень з їх оптимізації з одночасним акцентом на підвищення якості медичних послуг. Відповідно, завданням аналізу є сприяння підвищенню ефективності використання фінансового забезпечення, максимізація результатів для споживачів послуг при мінімальних витратах.

Не менш вагомою причиною зміни завдань аналізу є впровадження нових технологій у сфері медицини. Це вимагає фінансової оцінки доцільності використання сучасних інновацій в цій галузі та їхнього впливу на фінансове забезпечення. У зв'язку з цим аналіз повинен включати оцінку вартості технологій та наслідків їхнього використання у тривалій перспективі (що впливає зі строку корисного використання), що уможливорює отримання відповіді на запитання чи виправданими є інновації з точки зору понесених витрат та запитів пацієнтів і суспільства загалом.

Прикладом вирішення подібного завдання в площині оцінки медичних технологій, є прийняття Постанови №1300 «Про затвердження Порядку проведення державної оцінки медичних технологій», прийнятої 23 грудня 2020 року. Її положення передбачають проведення аналізу (оцінки) медичних технологій. Цим документом ідентифіковано оцінку: «як мультидисциплінарний процес, що дає змогу систематично, прозоро, неупереджено та обґрунтовано узагальнювати інформацію про медичні, економічні, соціальні та етичні аспекти, пов'язані із застосуванням медичної технології на різних етапах її життєвого циклу [126]. Відповідно до цієї постанови у 2021 році було затверджено Стандарт/Настанову СТ-Н МОЗУ 42-9.1:2021 «Державна оцінка медичних технологій для лікарських засобів» [144; 91, с. 68-69]. Він визначає усі засади проведення оцінки: від нормативно-правового регулювання – до методики обчислень результуючих показників. Такий досвід доцільно впроваджувати і при проведенні оцінок, пов'язаних зі здійсненням аналізу, зокрема фінансового.

В даному випадку вектор завдань аналізу скерований у бік ефективності та якості, окрім того зросли вимоги споживачів щодо рівня надання медичних послуг. Тому, зараз, на відміну від загальних завдань, які стосувались аналізу витрат, ракурс змістився в площину ефективності і якості надання медичних послуг, вимірювання результатів лікування і задоволеності пацієнтів. І ці завдання існують поряд із завданням контролю витрат. Але аналогічне

регулювання, як це зроблено у випадку оцінки медичних технологій, досить доречно при проведенні фінансового аналізу та використанні для його проведення комп'ютеризації.

Однак, така причина зміни завдань аналізу як розвиток сучасних технологій і їхнє використання в практиці суб'єктів охорони здоров'я, одночасно сприяє розширенню аналітичного інструментарію. Завданнями аналізу є більш глибока оцінка даних та економічних показників, які забезпечують інформаційну базу для прогнозування та прийняття управлінських рішень.

В недалекому минулому застосовувались статистичні методи, а сучасному розвитку економічної системи притаманне використання штучного інтелекту, великих даних тощо. Окрім цього, через активний вжиток і використання в діяльності сучасних закладів охорони здоров'я планування та прогнозування [12, с. 21-23], зараз завданнями аналізу є застосування складних моделей, які використовують чисельні фактори (внутрішні й зовнішні) і дозволяють краще планувати ресурси, фінансові потоки та інші важливі економічні процеси.

Ще одна причина зміни завдань аналізу – актуалізація оцінки ризиків, які в сучасному нестабільному середовищі кризи та війни особливо важливі для закладів охорони здоров'я [30]. До прикладу за понад 23 місяці війни було пошкоджено 1523 медичних закладів, і 195 зруйновано вщент [14], а 24 місяці – 1543 та 204 відповідно [35]. Сьогодні як ніколи є великий фокус на ідентифікацію і управління фінансовими та операційними ризиками [28, с. 93-95], включаючи кібербезпеку і відповідність регуляторним вимогам. З огляду на це завданнями аналізу є:

- ідентифікація ризиків і їх оцінка;
- обґрунтування напрямів і заходів послаблення негативного впливу ризиків або їх цілковитого нівелювання;

– побудова альтернативних моделей діяльності для забезпечення ефективного управління ресурсами і підвищення якості медичних послуг, що надаються населенню.

Отже, підсумовуючи проведене нами дослідження можемо стверджувати, що виклики зовнішнього і внутрішнього середовищ функціонування закладів охорони здоров'я удосконалюють облік і аналіз їхньої діяльності. Це викликано змінами, які відбулись в системі охорони здоров'я за останні роки [15, с. 42-44].

Помітний прогрес в медичній сфері почався, коли були впроваджені нові методи фінансування [20, с. 28; 41, с. 145-147], які передбачають рівність у доступі громадян до медичних послуг. Тоді ж і відбувся перехід системи охорони здоров'я на нову модель, а також пройшли інші зміни, зокрема:

1) великі медичні заклади реформувались у комунальні некомерційні підприємства;

2) утворився провайдер Національної служби здоров'я України, який є основним замовником медичних послуг і лікарських засобів відповідно до програми гарантій в медицині;

3) була створена електронна система охорони здоров'я (e-Health), основним призначенням якої є надання пацієнтам якісних медичних послуг. Це виступає базою аналізу ефективного використання державних коштів та їх ціленаправленість відповідно до медичних програм. В разі зловживання або неякісного їхнього використання Національна служба здоров'я України приймає відповідні міри покарання;

4) почав застосовуватися кластерний підхід в організації надання медичних послуг, що вимагає застосування відповідного інструментарію при проведенні аналізу.

Наведені основні причини та обґрунтування наслідків їхнього впливу на завдання аналізу вказують на суттєві трансформаційні зміни цієї системи з урахуванням сучасних викликів і умов. Але головним результатом змін є те, що аналіз, зокрема фінансовий, стає критично важливим інструментом для

ухвалення рішень у сучасній системі охорони здоров'я для забезпечення оптимізації ресурсів і якості медичних послуг.

Висновки до розділу 1

В результаті проведення досліджень базових засад обліку та аналізу в закладах охорони здоров'я, зокрема розвитку теоретико-правових засад обліку, засадничих основ аналізу та зміни їхніх завдань в управлінні, було зроблено ряд висновків і пропозицій.

1. Облік в сфері охорони здоров'я є суворо регламентованим, але у зв'язку з реформуванням і трансформаційними змінами організаційно-правових форм функціонування її суб'єктів, його нормативно-правове забезпечення вимагає удосконалення. В Законі про бухгалтерський облік потрібно здійснити деталізацію специфічних питань для досягнення гармонійності й узгодженості. Зокрема, доповнити статтю 2, яка стосується класифікації суб'єктів господарювання інформацією про поділ бюджетних установ на 2 групи – державні цільові фонди та бюджетні установи, а також деталізувати склад класифікаційних груп бюджетних установ в розрізі головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та за джерелами фінансування – з державного бюджету, з місцевого бюджету.

2. Окрім управлінських запитів, які служать основою формування й удосконалення системи обліку, на цей процес має вплив розвиток комп'ютеризації. З огляду на це, доведено об'єктивність потреби в удосконаленні Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88 в частині доповнень, пов'язаних з електронним документуванням, зокрема запропоновано доповнення п.2.11, після слів «... та електронний документообіг» : «і вимог чинного законодавства з питань бухгалтерського обліку».

3. Застосовування інформаційних систем викликає потребу в узаконенні питання посилення захисту інформації обліково-аналітичного характеру, зокрема й шляхом стандартизації і надання рекомендацій щодо побудови системи захисту й архівування даних. Для цих цілей в роботі розроблено структуру стандарту обліку під назвою «Обліково-аналітичне забезпечення, інформаційні системи та захист даних» та «Положення про обліково-аналітичне забезпечення, інформаційні системи та захист даних». Запропоновані рішення з регулювання питання формування обліково-аналітичного забезпечення в умовах комп'ютерної інформаційної системи (комп'ютерної форми обліку та аналізу) дозволять вирішити проблеми ідентифікації специфіки даних, ефективного їх захисту й збереження.

4. Заклади охорони здоров'я відповідно до напрямків медичного обслуговування поділяють на загальні, кластерні та надкластерні. Дослідивши визначення кластерів науковцями, обґрунтовано уточнення дефініції щодо сфери охорони здоров'я: кластер – це формування закладів охорони здоров'я відповідно до їх специфіки діяльності у певному територіальному окрузі з метою підвищенні якості надання медичних послуг населення та збільшення показника економічного росту регіону. Таке означення разом з урахуванням законодавчої класифікації дозволяє більш чітко встановити напрями аналізу, його показники та їх деталізацію.

5. З огляду на ідентифікацію нових складових елементів засад аналізу, нові запити й умови, а також його сучасні напрями, запропоновано уточнення означення фінансового аналізу, подане в Положенні №49/121 у такій редакції: «фінансовий аналіз діяльності підприємства – комплексне вивчення *діяльності* та фінансового стану підприємства з метою оцінки досягнутих результатів, що проводиться за допомогою сучасних методів та інструментарію».

6. Дослідження розвитку положень і стандартів з фінансового управління, що включають домінанти щодо фінансового аналізу обґрунтовано запозичення такого досвіду з врахуванням національної специфіки та менталітету. Зокрема,

запропоновано короткий зміст і структуру «Положення про організацію фінансового аналізу в закладах сфери охорони здоров'я» в розрізі таких розділів: 1) Загальні положення. 2) Принципи організації фінансового аналізу. 3) Методика проведення аналізу (деталізована у додатку А). 4) Організація проведення аналізу. 5) Звітність (звітування) та рекомендації.

7. У зв'язку з реформуванням в галузі охорони здоров'я відбулася трансформація мети обліку: з забезпечення цільового використання коштів на досягнення ефективності використання коштів і мінімізації витрат і максимізації якості надання послуг. Відповідно, відбулася також зміна завдань. Завданням бухгалтерського обліку тепер є не просто фіксація витрат, а й аналіз ефективності використання ресурсів, раціоналізація процесів формування бюджетів, прогнозування доходів і витрат та покращення контролю фінансових потоків і уникнення дефіцитів фінансування.

8. В сучасних умовах трансформувалися завдання аналізу. Вони полягають у забезпеченні сприяння підвищенню ефективності використання фінансового забезпечення, максимізація результатів для споживачів послуг при мінімальних витратах; здійснення оцінки вартості технологій та наслідків їхнього використання у тривалій перспективі тощо. З урахуванням цього запропоновано сформулювати засади проведення оцінки від нормативно-правового регулювання – до методики обчислень результируючих показників щодо оцінок, пов'язаних зі здійсненням аналізу, зокрема фінансового. В основу варто покласти аналогічне регулювання, як це зроблено у випадку оцінки медичних технологій, включивши у Положення та Стандарт аналізу описи специфіки його проведення в умовах комп'ютеризації.

Основні результати наукового дослідження опубліковано у [51; 45; 47; 141].

РОЗДІЛ 2.

ОБЛІК В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЗАКЛАДАМИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

2.1. Специфіка діяльності закладів охорони здоров'я та її вплив на систему обліку й звітності

Сфера охорони здоров'я України через реформування та трансформаційні зміни в питаннях організаційно-правових форм набула нових рис і характеристичних ознак. Окрім цього, їй притаманні і суто галузеві особливості, пов'язані зі специфікою самих медичних послуг. До їхнього складу, передусім, належить фінансове забезпечення. З цією метою узагальнимо галузеву специфіку факторів, які впливають на фінансове забезпечення ЗОЗ (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Основні особливості діяльності закладів охорони здоров'я, їх вплив на фінансове забезпечення КНП – ЗОЗ та ведення обліку

Примітки: авторське узагальнення; (А) – вплив буде уточнено нижче; ЗОЗ – заклади охорони здоров'я.

Як видно з рис. 2.1 в складі особливостей, що характерні для галузі охорони здоров'я, чільне місце займає медична послуга, яка, як економічне явище та важливий чинник впливу на облік має низку рис, що вирізняють її з-поміж інших видів послуг.

Важливість або ж соціальна значущість медичних послуг полягає в тому, що вони направлені на збереження життя та здоров'я громадян. Це перетворює їх у найбільш затребувані та такі, що забезпечують одне з головних прав людини – право на життя. З огляду на це, надання такого роду послуг гарантоване державою та забезпечується нею у відповідних обсягах. Масовість медичних послуг, як і їх різноманіття, лежать в основі аналітичності обліку та його значній деталізації.

Іншим наслідком значущості таких послуг є висока еластичність попиту на них. Через законодавчий дозвіл на розвиток надання платних медичних послуг можна говорити про високу еластичність попиту за умовами оплати. У цій площині справедлива думка, що попит на такі послуги є високим незалежно від ціни, особливо у критичних і екстрених випадках. При цьому якісну сторону та доступність медичних послуг покриває ресурсне забезпечення, яке в умовах нестабільності та особливо війни є недостатнім. Наступною особливістю медичних послуг є їхня неоднорідність і ускладненість проведення оцінки якості. Ці послуги складні, їх важко привести в стандартизований стан, а забезпечення якості визначається станом медичного обладнання і засобів, рівнем організації процесу лікування та кваліфікацією медперсоналу. З цього випливає, що досить складною є оцінка якості та ефективності медичних послуг не тільки з погляду споживача, а й з економічної точки зору.

Відповідно, завданням обліку є максимально детальне відображення складу витрат і доходів від надання медичних послуг, які беруться до уваги при проведенні оцінки їхньої якості й ефективності. Окрім цього суттєве значення має методика калькулювання послуг. На сьогоднішній день за юридичну основу цього процесу виступає Методика розрахунку вартості послуги з

медичного обслуговування, затверджена Постановою кабінету Міністрів України від 27.12.2017 р. №1075 (далі Постанова №1075) [84; 122].

Однак є об'єктивна потреба у виробленні більш досконалого підходу, особливо в контексті врахування існуючих ризиків і викликів. З цього погляду реалізація дослідницького завдання уможливить формування підходу, орієнтованого на врахування такого небезпечного для діяльності будь-якого суб'єкта (в тому числі в сфері охорони здоров'я) явища, як ризики [185; 204, с.7-11; 215, с.82-93]. Ще однією особливістю медичної послуги є той факт, що вона невіддільна від лікаря, який її надає та вимагає присутності пацієнта. Іншими словами, час споживання такої послуги співпадає з часом її надання, що автоматично ставить якісні параметри на перше місце. Загальновідомим є факт врахування рівня фаховості лікаря. Офіційно критерії оцінки встановлені «Положенням про систему безперервного професійного розвитку працівників сфери охорони здоров'я», затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 14 липня 2021 р. № 725 [112].

Щодо пацієнтів, то вони не завжди можуть отримати інформацію про рівень медичного персоналу. Для забезпечення реальної оцінки рівня фаховості медичного працівника (лікаря), безумовно, доцільно застосовувати єдину систему показників (що й робиться відповідно до вищеназваної Постанови з використанням відповідної інформаційної системи), але закладам охорони для внутрішніх цілей варто доповнити її власними критеріями. І це, зокрема, могла б стати бальна система оцінки накопичувального характеру (внутрішній рейтинг). В склад додаткових критеріїв доцільно включити такі показники як: клінічна результативність; якість ведення медичної документації; дисциплінованість; рівень задоволеності пацієнтів; комунікаційність; економічна ефективність, інноваційність. Для її реалізації варто застосувати підхід і алгоритм, в основі якого покладена система рейтингування за цими критеріями (рис. 2.2).

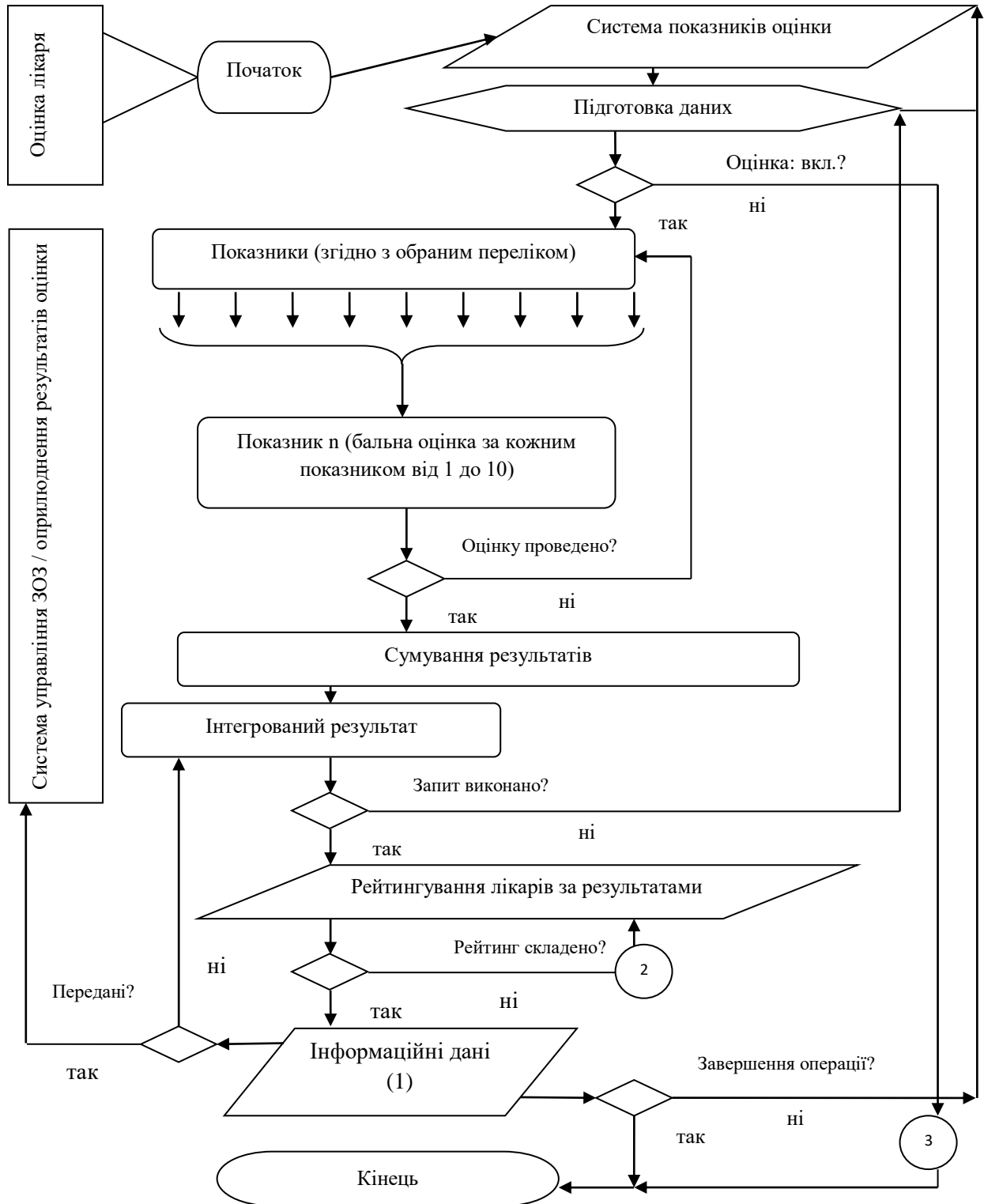


Рис. 2.2. Блок-схема оцінки та рейтингування лікарів одного профілю на базі бальної оцінки

Примітки: (1) – документ; 2 – уточнення рейтингу; 3 – відміна оцінки.

Розроблена блок-схема за умови застосування її в якості основи розробки програми комп'ютеризації оцінки та рейтингування лікарів, дозволить надавати реалістичну інформацію про рівень їхньої фаховості. Завдяки такому уніфікованому підходу й формалізації отримана інформація може бути використана як пацієнтами, так і керівництвом ЗОЗ для застосування мотиваційних і стимулюючих важелів. Серед інших особливостей в сфері охорони здоров'я слід назвати повне державне (для бюджетних), або часткове (для комунальних некомерційних, прибуткових) фінансування медичних послуг і діяльності загалом.

Це зумовлює специфіку відшкодування вартості послуги, яка полягає в тому, що частина вартості покривається державним коштом, а для пацієнта медична послуга або є безкоштовною, або частково оплачуваною (виняток становлять послуги комерційних суб'єктів охорони здоров'я, де послуги повністю оплачуються їхніми споживачами). З точки зору обліку це позначається на калькулюванні послуг, відображенні витрат і фінансування, а також розрахунках.

В доповнення до цього, через спонтанність медичних потреб (наприклад, в період пандемії) і їх сезонність виникає проблема зі здійсненням планування й прогнозування в галузі охорони здоров'я, що викликає додаткові витрати та навантаження на неї. Сезонність викликає диспропорційність використання медичного обладнання та інших активів і позначається на рівні витрат і доходів.

Зважаючи на специфічність ролі медичної галузі, послуги якої мають значний вплив на життя та здоров'я громадян, діяльність суб'єктів у ній суворо регламентується. Йдеться не тільки про законодавче регулювання надання медичних послуг, а й про дотримання при цьому медичних протоколів (стандартів), етичних норм, вимог до кваліфікації, безпеки тощо. Все це позначається на організації й вартості медичних послуг, а також вимагає

забезпечення належної якості обслуговування незалежно від платоспроможності пацієнта.

Також найперше, на що слід звернути увагу, досліджуючи галузевий вплив на систему обліку й звітності, це форма власності суб'єкта охорони здоров'я. Вона визначає перелік джерел фінансового забезпечення. За базу нашого дослідження обрано комунальні некомерційні підприємства (КНП), які є закладами охорони здоров'я та мають статус неприбуткових. Власником та засновником КНП є територіальні громади міста, селища, області в особі міських, селищних та обласних рад. Відповідно, власники забезпечують фінансування поточних та капітальних видатків на утримання закладу, а з державного бюджету покриваються витрати на надані медичні послуги, зокрема за програмами медичних гарантій. Поряд з цим, вихідними наслідками цієї системи є: договірні відносини в питаннях надання послуг в рамках програм медичних гарантій; наявність небюджетних доходів, в тому числі благодійної допомоги; специфічний галузевий склад витрат; бюджетна і фінансова звітність, підзвітність контролюючим органам та НСЗУ; різні форми власності суб'єктів охорони здоров'я; криза в сфері охорони здоров'я та інші.

Специфіка фінансування охорони здоров'я, яка пов'язана з наявністю різних джерел, характеризує основну рису сучасної медицини та позначається на організації обліку в ній. В цьому контексті М. О. Кужелев, А. В. Нечипоренко, аналізуючи результати реформування галузі й здійснюючи оцінку складових фінансування її суб'єктів, об'єктивно визнають наявність проблем з фінансуванням, зокрема й з його дефіцитом. Тож вчені зробили висновок, що : «проблема полягає навіть не в кількості грошей, що виділяються в структурі державного бюджету, а в неефективності їхнього використання та великій вазі адміністративних видатків... Але ринкові відносини ... призвели до включення благодійних внесків до ... державних і комунальних лікарень» [63, с.87].

Фінансування в сфері охорони здоров'я складається з різних джерел. Відповідно до законодавства воно «... відбувається через видатки держаного бюджету, видатки місцевих бюджетів та інші джерела фінансування (донорські програми, медичне страхування, гарантії, надання передбачено переліку платних послуг та інші джерела не заборонені законодавством)» [93, с.4]. Також суттєве значення має цільове фінансування [69, с.19-21].

Зокрема, структура надходжень досліджуваних КНП засвідчує, що суттєву частку надходжень складають кошти від НСЗУ, які заклади охорони здоров'я отримують за надання медичних послуг за програмами медичних гарантій. Але загалом для закладів охорони здоров'я характерне отримання надходжень з різних джерел, що, своєю чергою, обумовлює специфіку ведення обліку в них, роблячи його більш складним і детальнішим, ніж у інших галузях. Окрім цього, така специфічність значною мірою приймає векторне спрямування у бік посилення аналітичної (застосування аналітичних методів й інструментарію для підготовки інформації для управління) та оптимізаційної (формування оптимізаційних моделей) складових, оскільки для управління складними структурами, особливо стратегічного значення, потрібно мати достатньо релевантної інформації, щоб вони були ефективними та захищеними від існуючих ризиків і небезпек, в тому числі пов'язаних з фінансовим забезпеченням.

Відповідно до критичного аналізу доступних джерел [4; 12; 19; 22; 25; 26; 27; 54; 76; 79 та ін.] і практики організації та ведення обліку в КНП – ЗОЗ можна узагальнити основні специфічні моменти впливу чинників, пов'язаних з фінансуванням, на облікові процеси та документальне відображення (рис. 2.3).

Таким чином, специфіка фінансування, як особливість діяльності закладів охорони здоров'я комунальної власності, які є базовими у нашому дослідженні, об'єктивно позначається на організації обліку в них.

Ідентифіковані напрями впливу окрім документальної специфіки, яка вказана на рис. 2.3, включають також певні організаційні (планування, складання договорів тощо) та рахункові особливості, зокрема при обліку доходів в витрат. До прикладу, в склад останніх в медичних закладах входять: витрати на зарплату, лікарські і інші медичні засоби, комунальні послуги тощо. Отож облік ведеться за специфічними статтями витрат. Окрім цього через практику отримання благодійної допомоги у вигляді обладнання, ліків та інших товарів, є потреба окремого відображення в обліку, зокрема оцінки такої допомоги за справедливою вартістю. Щодо більш детального розгляду, то питання обліку витрат і доходів буде досліджено в подальших розділах нашого дослідження. Але в теоретичній площині слід також зауважити, що фінансування з державного та місцевого бюджетів та отримання надходжень через державні програми (наприклад, Національна служба здоров'я України) та ін. обумовлює: необхідність дотримання жорстких вимог щодо витрат і звітності (медзаклади зобов'язані дотримуватися вимог щодо фінансової звітності, податкових зобов'язань, звітності щодо використання бюджетних коштів та звітності перед НСЗУ); укладання договорів з НСЗУ на надання певних послуг і отримання оплати за їх фактичне надання, що впливає на облік витрат, доходів та організацію документообігу. З іншого боку КНП – заклади охорони здоров'я, як суб'єкти, що не є бюджетними, отримуючи кошти з місцевого бюджету, використовують їх для цілей забезпечення своєї діяльності, що теж має специфічні риси в питаннях обліку (рис. 2.4).

Як уже зазначалося вище, в складі галузевих особливостей діяльності медичних закладів особливе місце займають ті, що впливають на облік доходів і витрат. Щодо перших, то їхній склад визначається формою власності та організаційними засадами охорони здоров'я. Другі ж є практично уніфікованими та за складом є однаковими як для комерційних, так і для бюджетних чи комунальних неприбуткових закладів охорони здоров'я.



Рис. 2.4. Особливості системи обліку й звітності комунальних неприбуткових підприємств – закладів охорони здоров'я після реорганізаційних заходів

Примітка: авторське узагальнення; * - за звичайним переліком для комерційних суб'єктів + бюджетної (щодо коштів, отриманих з бюджету (державного та місцевого)); сформовано з урахуванням [169].

Як бачимо, специфіка галузі охорони здоров'я має суттєвий вплив на систему обліку, її організацію, методологію та практику. Основні найбільш характерні складові обліку, як відомо, – це документальне забезпечення та бухгалтерські рахунки. Безумовно важливим чинником, який впливає на усі облікові та аналітичні процеси, є галузеві особливості. В сфері охорони здоров'я вони проявляються особливо чітко й мають відповідні наслідкові прояви як у системі документообігу, так при рахунковому відображенні діяльності медичних закладів. Досліджені нами специфічні риси та їхній вплив доцільно узагальнити для більшої наочності у вигляді таблиці (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Галузеві особливості охорони здоров'я та їхній вплив на систему обліку
(узагальнююча таблиця)

Особливості охорони здоров'я	Вплив на систему обліку
1. Використання великої кількості медичних засобів	Документальне забезпечення: потреба у використанні й розробці специфічної документації для обліку надходження, зберігання та використання медичних матеріалів і ліків (до прикладу, звіти про рух і використання ліків). Система рахунків: потрібні окремі субрахунки та аналітичні рахунки для обліку, зокрема й у розрізі джерел фінансування і призначення.
2. Регулювання та надання медичних послуг з урахуванням держфінансування	Документальне забезпечення: фінансова і бюджетна звітність, звіти про надання послуг за державними програмами. Система рахунків: відокремлений облік бюджетних коштів через ведення спеціальних рахунків і контроль.
3. Специфічні види доходів (гранти, благодійні внески і пожертви)	Документальне забезпечення: документи з обліку грантів, внесків, пожертв; звітність перед благодійниками, надавачами грантів і регуляторними органами. Система рахунків: необхідність введення субрахунків для обліку доходів від грантів, благодійних надходжень і субсидій.
4. Інвентаризація медичного обладнання специфічних типів і дорогих апаратів	Документальне забезпечення: проведення регулярних інвентаризацій, використання актів уведення в експлуатацію та документації з технічного обслуговування. Система рахунків: облік обладнання на окремих рахунках з виділенням амортизації за спеціальними нормами.
5. Витрати на медперсонал (високо-кваліфіковані спеціалісти)	Документальне забезпечення: документація (відомості нарахування зарплати та ін.) з нарахування зарплати та обліку витрат має включати детальну інформацію про надбавки (за стаж, кваліфікацію тощо) і доплати. Система рахунків: введення окремих рахунків для обліку витрат на оплату праці за категоріями персоналу.
6. Високі вимоги до контролю якості послуг	Документальне забезпечення: ведення документації для внутрішнього контролю якості послуг, звітність про відповідність медичним стандартам. Система рахунків: введення рахунків для обліку витрат на контроль якості та акредитацію закладу.
7. Багатоканальне фінансування (бюджет, страхування, платні послуги)	Документальне забезпечення: договори, фінансові плани (+ кошториси для бюджетних установ), формування звітності в розрізі кожного джерела надходжень. Система рахунків: окремі рахунки для розмежування доходів і витрат залежно від джерела фінансування (державний бюджет, страхові платежі, доходи від платних послуг (за вилами)); КНП, при отриманні коштів з різних джерел (бюджетів і в результаті надання платних послуг і ін.), мають мати відкриті казначейський і банківський рахунки.

Примітка: авторське узагальнення на основі критичного аналізу чинної практики

Ця таблиця допомагає візуалізувати, як специфічні аспекти медичної галузі впливають на організацію обліку, вимагаючи адаптації як документального забезпечення, так і рахунків для належного відображення господарських операцій. Таким чином, медичні послуги як економічне явище є унікальними завдяки поєднанню соціальної значущості, специфіки взаємодії з пацієнтами, особливих умов фінансування та високого рівня регулювання. Ці характеристики впливають на економічну модель функціонування медичних закладів, підходи до фінансування та організацію надання послуг у галузі охорони здоров'я, а також організацію обліку та звітності.

Трансформаційні зміни та сучасна криза викликали посилення уваги до фінансового планування в сфері охорони здоров'я, сприяють активізації використання різних важелів підвищення ефективності. Все це вимагає наявності відповідної інформаційної бази, проведення швидких аналітичних обчислень, оперативного виправлення негативних явищ і процесів. Досягнення виконання такого завдання уможлиблюється за умови застосування гнучкого підходу та якісної побудови системи обліку. Він забезпечується наявністю альтернатив, використанням сучасних інформаційних технологій, високою професійністю кадрів і організаційною гармонією усіх елементів такої системи.

Щодо останньої, то перетворення організаційно-правової форми, кластерний підхід і наявність різних за величиною суб'єктів охорони здоров'я вимагають добре налагодженої облікової системи, яка формує неупереджену, точну та об'єктивну інформацію про діяльність з надання медичних послуг і різного роду звітність для зацікавлених користувачів. Виходячи з цього існує ще одна специфічна ознака, пов'язана з узагальненням даних, яка позначається на системі обліку. Йдеться про формування та склад звітності суб'єктів медичної сфери. Слід акцентувати увагу на тому, що КНП, на відміну від бюджетних медичних закладів, отримуючи кошти з різних джерел (в тому числі і від інших бюджетних установ), зобов'язані вести розподілений облік надходжень (за цільовими програмами, місцевими бюджетними програмами і з

інших небюджетних джерел). При цьому має відповідним чином формуватися звітність, яка за кожним видом надходження подається в певні інстанції: по бюджетних коштах – Казначейським органам; по інших – Державним фіскальним, а також Державним статистичним інституціям.

Особливість в питаннях формування звітності медичних закладів комунальної форми власності, що належать до різних груп залежно від величини та обсягів діяльності (великі, середні, малі), полягає як у різному складі, так і у різних звітних формах (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Види звітності КНП залежно від обсягів діяльності та розміру

	Звітність	Великі КНП	Середні КНП	Малі КНП
(1)	Фінансова звітність (повний набір)	+	-	-
(2)	Податкова звітність (повний набір)	+	+	+
(3)	Аудит (обов'язковий аудит)	+	-	-
(4)	Фінансова звітність (скорочений варіант)	-	+	+

Примітки: авторське узагальнення; (1) – баланс, звіти: про фінрезультати, власний капітал, примітки до звітності; (2) – декларація з ПДФО, ЄСВ, військового збору та ін.; (3) – аудиторський звіт; (4) – іноді подаються форми про фінансовий стан і діяльність; сформовано з урахуванням [64; 94; 117; 133; 147; 155 та ін.].

Бюджетна звітність КНП навіть без додаткового детального дослідження засвідчує, що показники, які вона містить, в багатьох випадках є результатом певних аналітичних обчислень. З цього можна резюмувати, що розвиток аналітичного інструментарію в сучасних умовах має стати ключовим дослідницьким завданням, оскільки без його використання надзвичайно складно виявити можливості оптимізації використання ресурсного потенціалу КНП та підвищення ефективності діяльності. Окрім цього, на наш погляд, є і потреба і управлінські запити, які вимагають розвитку звітності. Це стосується

не тільки чинних її видів і форм, а й перспективних актуальних узагальнень, що необхідні для прийняття рішень в складних, нестабільних умовах.

Усі окреслені специфікації галузі та характеристики їхнього впливу на облік важливі з позиції управління як орієнтири, використання яких дозволяє вибудувати цілісну та впорядковану інформаційну систему для менеджменту й забезпечення надання якісних, доступних і своєчасних медичних послуг населенню.

2.2. Облік і управління доходами й витратами в діяльності закладів охорони здоров'я

Трансформаційні системно-організаційні удосконалення, а також фінансові обмеження та нестабільність в сфері охорони здоров'я накладають відбиток на їхнє функціонування та управління. Для забезпечення ефективності діяльності в цій сфері, яка належить до стратегічних державних пріоритетів, необхідний адекватний розвиток інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Як свідчать управлінські запити різних користувачів облікових даних, які використовуються для прийняття та обґрунтування рішень, традиційна систем обліку не повною мірою покриває існуючі потреби в інформації та даних. Тож є потреба в розширенні її змісту та навіть сутності, оскільки в умовах нестабільності, цифровізації та зростанні конкуренції в сфері медицини змінюється не тільки часовий лаг прийняття рішень, а й зміст управлінської діяльності. На це вказує сучасний передовий досвід використання цифрових технологій в зарубіжній практиці та наявні передумови його застосування в Україні [8, с. 127-128].

Своєю чергою, такий напрям вимагає розширення доступу до різного роду даних, які виходять за рамки суто внутрішнього рівня, й характеризуються

високою інформаційністю, доказовістю та застосуванням сучасного аналітичного інструментарію.

На цьому, у свій час, акцентувала увагу Н. М. Хорунжак, яка розглядала систему обліку як «специфічну організацію спеціалізованих елементів, що об'єднані в одне ціле для забезпечення вирішення завдання зі збереження, раціонального використання ресурсів (фінансових, трудових, матеріальних) і отримання позитивних кінцевих результатів діяльності (задоволення населення послугами високої якості та формування засад для подальшого їхнього розвитку й удосконалення)» [155, с.142]. Вчена доводить, що система обліку розвивається з урахуванням запитів управління й розвитку технічних досягнень, а тому в її складі з'являються нові елементи, зокрема управлінський, стратегічний та інші підвиди обліку. Поясненням цього є розширення обсягів даних, які потрібні для прийняття рішень.

Для управління важливе значення має наявність достатньої кількості релевантних даних для прийняття рішень. Такі дані в основному забезпечуються системою традиційного обліку, однак турбулентність та непрогнозованість сучасних обставин функціонування медичних закладів усе більше вказують на потребу в розвитку управлінського обліку. Саме він здатен більш повно охопити усі запити менеджменту та надати потрібні дані для управління діяльністю з надання медичних послуг.

Загалом, управлінський облік для досягнення максимального позитивного ефекту має бути спрямований на раціональне використання ресурсів [17, с.8-11, 15; 156, с.286-293], зокрема й медичних закладів. Адже вирішення проблеми ресурсного забезпечення в умовах дефіциту фінансування, а також обмеженості матеріально-технічної бази, – важливе облікове завдання, вирішення якого лежить в площині пошуку шляхів удосконалення документально-рахункового та контрольного процесів, а також звітності, зокрема й внутрішньої. В перелік основних особливостей обліку ресурсного забезпечення КНП медичних закладів у сучасних умовах входять:

- використання національних облікових стандартів (НП(С)БО);
- потреба у застосуванні специфічних підходів при проведенні інвентаризацій (регулярність), нарахуванні амортизації по відповідних активах і застосуванні специфічних підходів до списання ресурсів;
- обов’язкова наявність фінансового плану, як основи фінансування;
- статус неприбутковості, який накладає відбиток на оподаткування;
- електронна система обліку й звітності для спрощення управління ресурсами.

В складі ресурсного забезпечення, відповідно до проведених практичних розвідок на досліджуваних КНП, доцільно виокремити фінансові, матеріальні, людські, організаційні та інформаційні ресурси. Перші три повною мірою відносяться до каденції бухгалтерського обліку. Інші два – належать до когорти забезпечення ведення медичної діяльності.

При цьому до групи організаційних належить віднести таку складову як договори з НСЗУ, які одночасно слід вважати причетними до системи обліку діяльності КНП медичних закладів. Інформаційно слід зазначити, що в складі організаційних ресурсів окрім вищевказаного елемента, є включені ліцензії на ведення медичної практики та внутрішні галузеві регламенти й стандарти. Для ілюстрації складу ресурсного забезпечення варто скористатися схемою їхнього більш деталізованого розгляду (рис. 2.5), яка при цьому має включати, низку важливих складових, що стосуються нематеріальної сторони надання медичних послуг.

Кожен з виокремлених видів ресурсів характеризується власною специфікою облікового відображення руху, підходами до формування документального забезпечення, оцінки й формування звітності. При цьому різноманіття складових кожного з перерахованих ресурсів суттєво ускладнює обліковий процес і його структуру, однак наявні шляхи удосконалення дозволяють досягати суттєвих якісних зрушень в його організації.

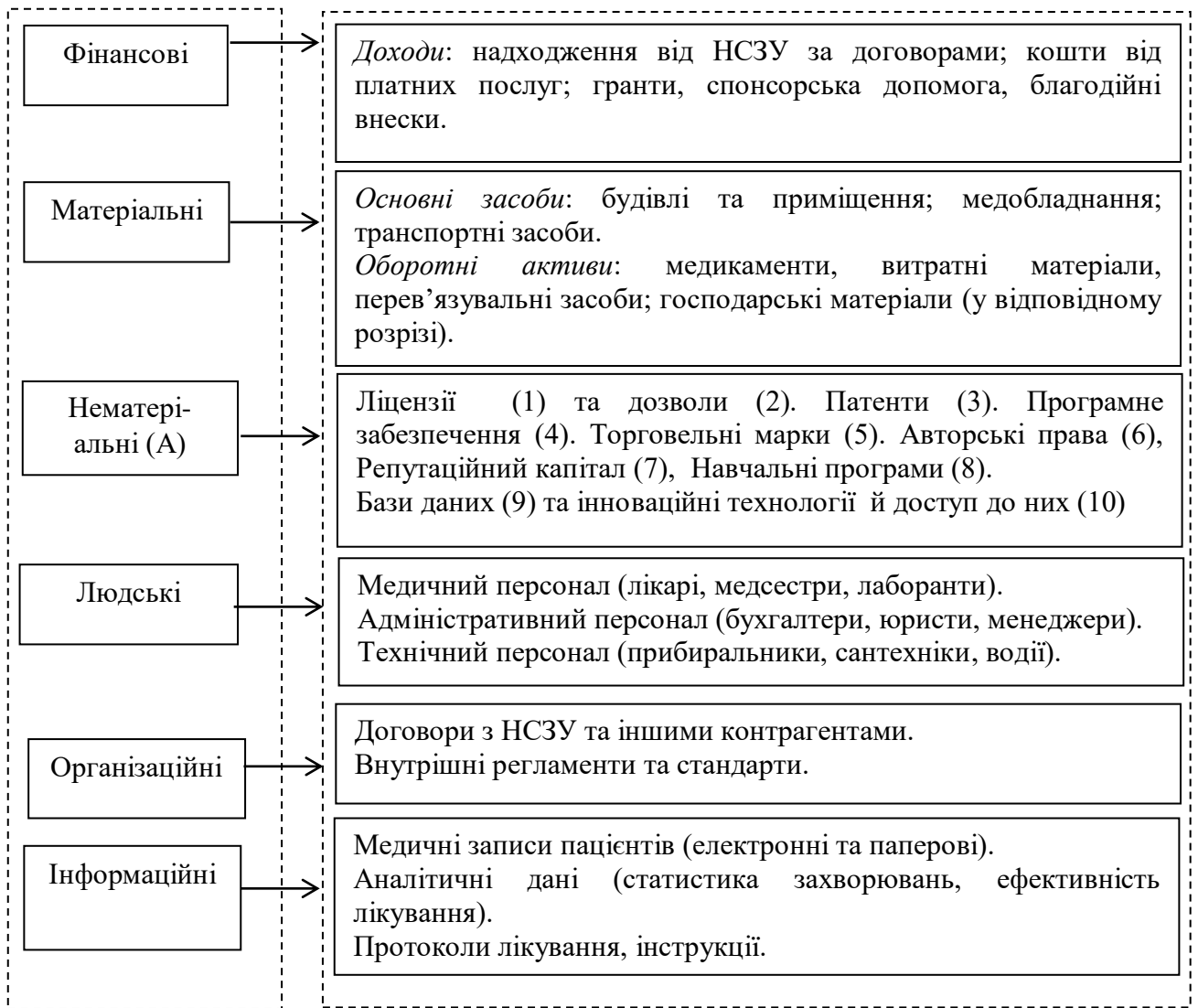


Рис. 2.5. Ресурсне забезпечення для здійснення діяльності закладів охорони здоров'я

Примітки: * – авторське узагальнення; (А) – пропозиція автора щодо деталізації та розвитку такого роду ресурсів; (1) – на здійснення медпрактики; (2) – на використання спец обладнання; (3) – на винаходи і корисні мед моделі, захищені технології лікування чи діагностики; (4) – інформаційні системи медичного спрямування (наприклад, з обліку пацієнтів, ліків); програми аналітичного характеру (наприклад штучний інтелект для діагностики); комунікаційні програми (для дистанційного лікування) тощо; (5) – логотипи, слогани, зареєстровані найменування послуг чи клінік; (6) – на розроблені методики лікування чи діагностики, видані книги, мультимедійні матеріали, навчальні посібники, статті, тренінги, медичні курси; (7) – нематеріальний актив, пов'язаний з довірою, якістю надання медичних послуг та професіоналізмом фахівців; (8) – внутрішні програми навчання персоналу; (9) – бази пацієнтів з обов'язковим дотриманням законодавства про конфіденційність особистої інформації, аналітика щодо лікування, дослідження, діагностики; (10) – угоди про доступ до нових розробок в медичній сфері з відповідними дослідницькими та науковими інституціями.

Фінансові ресурси (отримані з різних джерел) слід вважати основою діяльності з надання медичних послуг КНП. Зважаючи на виняткове значення фінансових ресурсів, які, безумовно, є основою формування усіх інших їх видів, у своєму дослідженні акцентуємо увагу на доходах і витратах. З точки зору більшості наукових позицій [5; 7; 16; 17; 24; 36; 54; 69; 135; 136; 138; 139; 150 та ін.] ці об'єкти якнайповніше відповідають потребі в застосуванні управлінського обліку. В цьому контексті в останні роки дослідники й практики багато уваги приділяють проблематиці управлінського обліку, який, безумовно, має всі належні характеристики, що перетворюють його у дієвий важіль оптимізації та підвищення ефективності і якості надання медичних послуг. Такого роду проблематика дискутується, досліджується й висвітлюється в багатьох сучасних публікаціях.

Висвітлюючи концептуальні засади управління закладів охорони здоров'я, В. Г. Алькема, О. М. Сумець, О. С. Кириченко акцентують, серед іншого, свою увагу на думці, що «... необхідно розширити систему обліку та звітності... через модернізацію управлінської інформації» [5, с. 26]. При цьому автори справедливо зводять вирішення цього питання не тільки до розвитку змістовної частини, але й обґрунтовують доцільність активної цифровізації та електронного документування.

На виняткове значення управлінського обліку вказує А. Худякова, яка стверджує, що він «допомагає планувати й оцінювати діяльність медичного закладу, ... а тому керівнику варто його застосовувати, аби підвищити ефективність діяльності» [159].

В багатьох публікаціях, які мають спрямування, пов'язані з удосконаленням інформаційної бази управління поза рамками традиційної системи обліку, розвивається проблематика контролінгу, як інструменту, що сприяє удосконаленню управління, в тому числі стратегічного. Бакшеева Є. позиціонує контролінг як «інструмент ефективності управління в закладах охорони здоров'я» та ідентифікує основні його елементи, які включають облік і

контроль за використанням ресурсів, доходів і витрат. Авторка піднімає актуальне питання, яке лежить в площині підвищення ефективності управління. За аналогією, варто розглядати і управлінський облік, зокрема окрім суто облікових функцій, дослідити його з позиції управління рішеннями менеджерів різних рівнів КНП медичних закладів [7].

Тенденційно концептуальні засади та їх каркас і напрями в КНП медичних закладах в питанні формування інформаційної бази управління, якою є облік, можна описати так: від бухгалтерії – до системи управлінської аналітики. Загалом сучасний управлінський облік доцільно позиціонувати як складну інтегровану інформаційно-аналітичну систему підтримки управлінських рішень.

Переведення поняття управлінського обліку в площину «управління рішеннями менеджерів різних рівнів» (як це пропонує Бакшеева Є.) [7] – досить оригінальна пропозиція. Такий інноваційний погляд сприятиме побудові системи та моделі управлінського обліку з урахуванням відповідних управлінських потреб у даних. Однак однозначне трактування такого контексту не повною мірою відповідає дійсності, оскільки система управлінського обліку достатньо мультидисциплінарна та в принципі виходить за рамки управління рішеннями.

Такий облік радше більш коректно вважати інформаційним джерелом менеджменту [74]. Тобто з точки зору теоретичного вирішення питання ідентифікації, управлінський облік в КНП слід вважати системою формування, оброблення й аналітичної інтерпретації економічної інформації про фінансово-господарську діяльність, яка забезпечує ефективне оперативно-тактичне та стратегічне управління медичним закладом і якісне надання медичних послуг. Спрощено схематично він є складовою інтегрованої системи обліку для управління КНП медичних закладів з власними принципами та компонентами (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Інтегрована система обліку для управління КНП медичними закладами

Примітка: авторське узагальнення; 1 – медичні інформаційні системи, бізнес аналітика, аналіз великих даних, хмарні та інші технології .

Ілюстрована на рис. 2.6 спрощена схема інтегрованої системи обліку для управління діяльністю КНП медичних закладів у загальному висвітлює основну концептуальну характеристику сучасного спрямування обліково-аналітичних процесів – підготовку нових даних, необхідних для прийняття ефективних рішень. Також слід визнати, що схема висвітлює лише узагальнювальні елементи, які беруть участь у формуванні даних для управління. Кожен з них своєю чергою, має власні складові, розкриття яких дозволить означити

сутнісний зміст моделі інтегрованої системи загалом. Оскільки акцент нашого дослідження робиться на обліку в управлінні (відповідно до обраної теми), то резонно розкрити більш деталізовано саме управлінський облік і його трансформаційний розвиток відповідно до сучасних викликів і вимог [98, с. 47; 138, с.235-237]. З огляду на посилення потреби в покращенні управління медичними закладами в умовах нестабільності [61, с.38-45] переконливим аргументом доцільності розвитку саме управлінського обліку є те, що його інформаційні можливості для прийняття рішень щодо контролю витрат і доходів, зниження фінансових ризиків і досягнення кращої результативності й стійкості є більш потужнішими, зокрема й завдяки сучасним інноваційним технологіям і штучному інтелекту [216, с. 196-198].

Слід зауважити, що управлінський облік для того, щоб він був ефективний (в тому числі з фінансової точки зору) має базуватися на врахуванні показника оптимальності. Під цим слід розуміти позитивне (релевантне) співвідношення витрат на його організацію та ведення з тим ефектом, який досягається за посередництва використання згенерованих ним даних для управління. З огляду на це (попри той факт, що управлінський облік може стосуватися усіх, без винятку ресурсів і процесів) найбільш ймовірними об'єктами такого обліку слід обрати витрати та доходи, як такі, що максимально характеризують діяльність з надання медичних послуг і суттєво позначаються на їхній якості й обсягах. Ці категорії з позиції менеджменту потребують найбільше уваги винятково через свою вагомість і вплив на результати діяльності та управління процесом їх досягнення й покращення.

Через доходи і витрати, а також через калькулювання медичних послуг це реально зробити, виконавши, безумовно, потрібні адаптаційні трансформації [70, с. 32-34]. Зі специфіки діяльності та галузевих особливостей можна зробити чіткий та обґрунтований висновок про те, що більшість класичних підходів до управлінського обліку безпосередньо не спрацьовують в КНП. Натомість такий облік вирізняється у цих закладах власними теоретичними

засадами, які впливають з управлінських запитів і тих трансформаційних змін, що відбулися в галузі охорони здоров'я (про що йшлося в Розділі 1 нашого дослідження), а також відмінностей КНП від комерційних суб'єктів господарювання (ідентифікуються п.2.1). Загальним резюмуючим висновком в цьому контексті є те, що управлінський облік КНП має бути спрямований на забезпечення фінансової стійкості (через управлінські рішення), і остання має бути ціллю управління, а також забезпечувати якісне надання медичних послуг.

Для належного виконання управлінським обліком його функціонального призначення, а також раціонального ведення й узагальнення корисної інформації для прийняття рішень, важливо мати обґрунтовані засадничі його основи. У випадку управлінського обліку щодо об'єктів, які природньо визнаються найвагомішими, та щодо яких нами вище наведені основні аргументи – доходів і витрат, однією з основ є класифікація [40, с.165].

Критичний аналіз чинних приписів, що використовуються при обліку витрат медичних закладів активно використовується їхній поділ на прямі та непрямі. На нормативному рівні знаходимо класифікаційний склад прямих витрат в «Методиці розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування: Постанова кабінету Міністрів України від 27.12.2017 р. №1075» (далі Методиці №1075), яка містить рекомендації щодо обчислення вартості медичних послуг. Документ робить акцент на обов'язковому переліку таких витрат з метою забезпечення точності розрахунку й виокремлює: «витрати на зарплату + пов'язані з нею нарахування, витрати на лікарські засоби, технічне забезпечення й обслуговування (поточний ремонт) високовартісного обладнання, комунальні витрати (щодо яким можливе пряме віднесення)» [84]. Натомість М. І. Яцюк зауважує, що: «вартість медичної послуги складається з таких витрат: заробітної плати медперсоналу..., єдиний соціальний внесок..., матеріальні витрати на лікарські засоби та медвироби..., амортизаційні відрахування обладнання, задіяного при наданні медичної послуги, непрямі витрати...» [173, с. 64].

Такий підхід в цілому відповідає рекомендаціям НП(С)БО 16 «Витрати». Однак є деякі специфічні моменти, на які слід звернути увагу, досліджуючи питання групування витрат. Загалом класифікація витрат в медичних закладах характеризується в практичній площині винятковим керуванням приписами нормативних регламентів (Методикою №1075). Але натомість слід зазначити, що чинні галузеві регулювальні документи, не гармонізовані з НП(С)БО 16. Класичним прикладом цього є той факт, що Методика №1075 (пп.3 п.7) передбачає специфічний підхід до капітальних витрат і амортизації, а саме, що вони «не враховуються під час проведення аналізу витрат..., а враховуються додатково» [84]. Така ситуація негативно позначається на точності, адекватності та зваженості облікових процедур і процесів, зокрема й визначення вартості медичних послуг.

Тобто традиційна класифікація витрат, яка використовується в практиці сучасних медичних закладів – КНП, має певні обмеження. Тож зважаючи на виняткові сучасні потреби менеджменту КНП медичних закладів із забезпечення ефективності та якості надання медичних послуг, витрати слід розглядати з позиції їх як основи прийняття рішень, спрямованих на активне залучення суб'єкта господарювання до отримання пакетів НСЗУ, досягнення оптимізації діяльності, зокрема й через оптимальне завантаження обладнання та медичних кадрів. В цьому контексті витрати набувають ознак об'єкта обліку в управлінському сенсі. У зв'язку з цим коректно й обґрунтовано буде розглядати їх з позиції можливості контролю (в класифікаційному понятті контрольовані + неконтрольовані), впливу на вартість медичних послуг (прямі + непрямі), виявлення обов'язковості та неодмінності існування незалежно від обсягів функціонування медичного закладу (постійні + змінні) тощо. В традиційному обліку подібна класифікація часто також має місце, але коло її використання обмежується обліковим відображенням у системі рахунків й звітності прямих, загальновиробничих, адміністративних витрат (постійні та змінні), а також витрат за елементами (зважаючи на те, що КНП медичні

заклади керуються при веденні обліку НП(С)БО), які показуються у звітності. Оскільки КНП медичні заклади за своєю природою перебувають в площині між бюджетною системою та бізнесовим середовищем (бізнес-моделлю), то це накладає відбиток на облікове відображення витрат і особливо на такі поняття як собівартість і ціна медичної послуги [90, с. 109-111], в основі яких, безумовно, лежать витрати. Попри те, що останні відображаються з використанням Інструкції з використання Плану рахунків бухгалтерського обліку №291 [42] й відповідних облікових рахунків (23, 91, 92, 94, 903, 80-85 якщо використовується 8 клас (Витрати за елементами)), сутнісний характеристичний їх зміст, особливо зважаючи на специфіку аналітики, суттєво відрізняється від витрат виробничих суб'єктів господарювання. Одним із таких прикладів може бути практична відсутність витрат на збут (рах. 93). Окрім цього є об'єктивна потреба у веденні розширеної аналітики в обліку витрат за джерелами фінансування (кошти від НСЗУ – держбюджет, місцевий бюджет, кошти від надання платних послуг, благодійні внески, цільове фінансування, гранти, оренда, інші надходження) [10; 11; 21; 62, с.87-92; 90].

Враховуючи це, доречною є класифікація витрат за джерелами фінансування, зокрема: витрати на надання послуг за Програмами медичних гарантій (+ облік їх в розрізі Програм); витрати на послуги та діяльність, що фінансується з місцевого бюджету; витрати на надання платних медичних послуг (в розрізі їх видів); витрати на медичні послуги і діяльність, що здійснюються за рахунок благодійної, гуманітарної допомоги; витрати, що здійснюються в рамках здійснення діяльності по виграних грантах; витрати, пов'язані з орендою; інші витрати.

В цьому контексті потрібна облікова інформація розглядається з позиції контролю та управління. А додатковим моментом в цій площині є врахування внутрішнього розподілу витрат по відділеннях КНП, за пакетами НСЗУ, а також по лікарях. Змістовно ведення облікового відображення в такому розрізі адекватно вписується в систему управлінського обліку, оскільки недостатнім

виступає проста констатація факту здійснення того чи іншого виду витрат, – важливо оперативно встановити їхню доцільність, ефективність і оптимальність. Традиційний облік в цьому контексті є недостатньо функціональним. Але у випадку функціонування управлінського обліку, та ведення, таким чином, двох паралельних систем, такого роду неузгодженості є не проблемними.

Отож багатовимірна класифікація витрат повинна сприяти їхній оптимізації, яка неможлива без проведення аналізу та виявлення показників, здатних сприяти цьому. Зважаючи на потребу в посиленому контролі якості надання медичних послуг, а також раціональності витрачання бюджетних коштів, доречною до використання при веденні управлінського обліку є класифікація витрат за напрямками медичної допомоги (первинна, амбулаторно-поліклінічна, стаціонарна, екстрена, реабілітаційна, паліативна, діагностично-допоміжна, профілактична) – 1 рівень (додаток Г), в розрізі структурних підрозділів (відділення, служби, кабінети тощо) – 2 рівень, за економічним змістом витрат (заробітна плати з нарахуваннями, витрати на комунальні послуги, амортизація, медикаменти тощо) – 3 рівень.

Такий підхід до класифікації уможливорює виконання важливих аналітичних обчислень для отримання даних, за якими система управління може оцінювати рівень виконання пакетів НСЗУ (включаючи якість, ефективність, раціональність витрачання тощо), приймати рішення, спрямовані на оптимізацію діяльності загалом і витрат зокрема, контролювати ефективність і визначати беззбиткові напрями, розробляти стратегічні плани та приймати кадрові рішення тощо. При цьому слід дотримуватися принципів визначення стратегічних пріоритетів управління [2; 16, с.172].

В ілюстраційному контексті візуалізаційна схема управлінського обліку витрат, яка слугуватиме базою формалізації та алгоритмізації його здійснення (включаючи побудову блок схеми), за логікою має включати чотири рівні (рис. 2.7).



Рис. 2.7. Складові управлінського обліку витрат КНП медичного закладу

Примітка: авторське узагальнення; (1) – деталізовано в додатку Д

Організація управлінського обліку витрат у пропонованому форматі та підготовка інформації відповідного змісту (в тому числі формування звітності) дозволяє реалізовувати подальше її опрацювання через застосування аналітичного інструментарію. Його використання разом з калькулюванням (яке буде розглянуте нижче) і бюджетуванням (яке доречно більш детально

дослідити у подальших пошукуваннях) належить до важливих управлінських процесів, спрямованих на досягнення оптимізаційних цілей.

Врахування центрів витрат, до яких належать відділення, адміністрація, лабораторії, діагностичні центри) дозволяє проводити аналіз беззбитковості медичних послуг, визначати мінімальну (максимальну) кількість пацієнтів, вплив структури витрат та інші потрібні для управління показники.

Критичний аналіз літературних джерел [181; 182; 188; 199 та ін.] дозволяє стверджувати, що загалом питання аналізу беззбитковості медичних послуг віддавна лежить в полі зору дослідників, зокрема зарубіжних. До прикладу, Р. В. Бройлз, Л. Наріне, А. Халік у свій час розвинули питання модернізації традиційного аналізу беззбитковості для галузі охорони здоров'я через врахування змін у доходах, ставках відшкодування вартості та інших факторів фінансування медичних послуг [181, с. 195-200]. А от Дж. Б'юкенен, Р. Масгрейв звернули увагу на можливі протилежні бачення з боку держави та суспільства у таких питаннях [6, с.38].

Зарубіжні дослідники С. Чануп, П. Сінгчунчай, У. Тантапонг здійснюють аналіз собівартості та точки беззбитковості проведення хірургічної операції в приватній лікарні [182, с. 405-410]. При цьому дослідники враховують усі витрати, які мають бути покриті, та розраховують кількість пацієнтів для забезпечення беззбитковості. Інші науковці, зокрема, П. К. Чоудхарі, С. К. Патнаїк, М. М. Сінгх, Г. Каушал також проводять аналіз точки беззбитковості медичних послуг на основі практичних даних й використовують її значення для планування прибутку [197 с.30-31]. В контексті КНП така практика прийнятна лише в частині визначення точки беззбитковості, оскільки ці медичні заклади мають статус неприбуткових. Однак це не применшує ваги такого підходу, оскільки ідентифікація подібного показника дозволяє вибудовувати напрями оптимізації витрат та забезпечувати високу якість надання медичних послуг.

Актуальним і корисним з точки зору запозичення позитивного досвіду є дослідження, які здійснили такі зарубіжні вчені як Т. Команс, С. Брауер та Т. Гейнс. Вони реалізувати завдання з проведення аналізу точки беззбитковості такої медичної послуги як реабілітація пацієнтів з ризиком падінь [184, с. 241-244]. З цією метою дослідники застосували класичний підхід, інтерпретувавши його з урахуванням специфіки витрат і результатів у сфері медицини. Вивчення публікацій з вказаного напрямку дозволяє зробити висновок про наявність інтересу до цієї проблеми, але й одночасну відсутність системного підходу до її вирішення саме в КНП медичних закладах (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Основні українські наукові та академічні роботи, в яких розглядається точка беззбитковості в економіці охорони здоров'я

Автор і джерело	Рік	Акценти та сутнісний зміст позиції
Т. В. Камінська [43]	2022	Після розгляду фінансових питань діяльності медичних закладів обґрунтовано в якості подальшого напрямку розвитку досліджень проблему проведення аналізу діяльності з урахуванням зміни поведінки споживача, що опосередковано передбачає оцінку затрат
І. А. Марчук [80]	2023	Висвітлює питання собівартості, ціноутворення, рентабельності, складу витрат і ресурсів, які побічно мають стосунок до беззбитковості
О. В. Лященко [78]	2024	Досліджує критерії оцінки ефективності медичних послуг, побіжно зосереджує увагу на беззбитковості
В. В. Шатохіна [164]	2024	Описує методику та здійснює розрахунок точки беззбитковості послуги «Фізіологічні пологи»
Т. В. Чеберяко, В. Колесник [161]	2025	Проводить аналіз фінансових моделей в охороні здоров'я, що зачіпає питання економічної ефективності та опосередковано стосується беззбитковості
А. С. Кравченко, С.О. Рябков [60]	2026	Для оцінки фінансових інвестицій використано ряд методів, в тому числі оцінку точки беззбитковості
Інші автори [19; 75; 150; 166; 167 та ін.]	2020 - 2026	Опосередковано виражають думку про потребу здійснення аналізу беззбитковості в охороні здоров'я (більше публікацій стосується приватних медичних закладів)

Примітка: узагальнено автором на основі критичного аналізу відповідних джерел

В цілому українські вчені та практики в останні роки почали все частіше акцентувати увагу на вирішенні проблеми уведення в діяльність медичних закладів аналізу, який надаватиме керівництву дані для ефективного управління й оптимізаційних рішень. В більшості випадків питання аналізу точки беззбитковості в системі управлінського обліку щодо КНП розглядаються в контексті окремо взятої медичної процедури (чи послуги), або ж як перспективний напрям наукових досліджень.

Доречно буде зауважити, що дійсно комплексного єдиного рішення цього завдання досягти надзвичайно складно оскільки насправді існує багато об'єктів такого аналізу: окрема медична послуга; пакет НСЗУ; відділення медичного закладу; медичний заклад у цілому. Отже, щодо першого об'єкта в науковій літературі вже є сформовані певні пропозиції. Основними обмеженнями застосування в медичній сфері управлінського аналітичного інструментарію, в тому числі підходу беззбитковості зокрема, є: факт соціального характеру витрат; кадрове нормування й неможливість гнучкої зміни обсягів послуг; наявність факту, що тарифи НСЗУ можуть бути нижчі, ніж економічно обґрунтована собівартість.

Цим, на наш погляд, пояснюється фрагментарність застосування аналізу беззбитковості в діяльності медичних закладів. Зрештою жоден нормативний документ не встановлює обов'язковості проведення такого аналізу. Навіть НСЗУ, з якою КНП медичні заклади співпрацюють згідно з договорами на надання послуг за пакетами, не вимагає ані розрахунку точки беззбитковості, ані не регламентує ведення управлінського обліку, ані не контролює структури витрат. В практиці зазвичай більшою мірою проводять аналіз загального фінансового результату, виконання договорів з НСЗУ, касових розривів, а також використання фонду оплати праці та персоналу. Більше того, переважно медичні заклади типу КНП не надто активно використовують управлінський облік та його дані в своїй діяльності (зазвичай він або відсутній, або ведеться формально), а історична інерція бюджетного мислення (зклади охорони

здоров'я до реформування функціонували як бюджетні установи), яке полягає в виконанні завдання освоєння (а не заробляння) коштів не сприяли системному використанню аналізу беззбитковості. При фіксованому обсязі фінансування (за пакетами НСЗУ) керівництво медичного закладу орієнтується на контролі індикаторів і обсягів надання медичних послуг, моніторингу питання забезпечення безкоштовними ліками, витрат на них. Такий акцент тісно пов'язаний із відповідним контролем з боку НСЗУ.

Не менш вагомою перешкодою розвитку управлінського обліку витрат і використання його аналітичного інструментарію є також факт відсутності фінансових аналітиків, перенавантаженості економічної служби іншими завданнями, зокрема тарифікацією, відсутністю потрібних інформаційних автоматизованих систем. З іншого, прагматичного боку, відсутність аналізу, зокрема точки беззбитковості, негативно позначається на забезпеченні фінансової стійкості КНП медичних закладів.

З практики функціонування медичних закладів слід зауважити, що аналіз беззбитковості частіше використовують приватні медичні центри, а також великі багатoproфільні лікарні. Особливо він актуальний при відкритті нових напрямів надання медичної допомоги як обґрунтування доцільності (недоцільності) в економічному контексті. Для комплексного поєднання та кращого інформаційного забезпечення управління діяльністю КНП медичних закладів в системі управлінського обліку поряд з аналізом беззбитковості доцільно проводити розрахунок маржинального доходу.

В алгоритмічному плані схема здійснення управлінського обліку включатиме кілька формалізованих структурних елементів, які з точки зору логіки мають охоплювати розрахунок маржинального доходу (А), в тому числі середньозваженого за різними видами медичних послуг, визначення точки беззбитковості (Б), обґрунтування управлінських рішень щодо переліку та калькулювання медичних послуг, які надаються закладом охорони здоров'я (В), та інші важливі складові (рис. 2.8).

доходу; (Б1) – в натуральних показниках (одиницях); (Б2) – у вартісному вимірі (вартісному показнику); Q_{ms}, FC_{ms} – відповідно: кількість медичних послуг, постійні витрати при наданні медичних послуг; R_{ms} – вартісний показник беззбитковості; WD_{marg}, SMS – відповідно: середньозважений маржинальний дохід, частка послуги кожного виду в маржинальному доході; M_{fin}, Q_{act} – відповідно: запас фінансової міцності, фактичний обсяг медичних послуг; (1) – перехід до блоку калькулювання; (2) – належить розвинути в подальшому (див. нижче).

Аналіз беззбитковості, зважаючи на специфіку КНП медичних закладів, також має свої особливості, які відрізняють його від класичного (того, що використовується щодо діяльності виробничих суб'єктів господарювання). По-перше, медичні заклади, як уже було відзначено, фінансуються не з одного, а з кількох джерел. По друге, частина цих надходжень (доходів) має глобальний або пакетний характер. По третє, для КНП характерна значна частка постійних витрат, оскільки до них відносяться заробітна плата, амортизація, утримання приміщень тощо. По четверте, і це суттєво позначається на методиці аналізу, – КНП медичні заклади мають статус неприбуткових, отже результатом їхньої діяльності є не прибуток, а покриття витрат, або в більш інформаційно-аналітичному ракурсі з точки зору управління – фінансова стійкість. По п'яте, склад витрат також відрізняється від виробничих підприємств (тож для управлінського обліку варто узагальнювати класифікацію витрат відповідно до призначуваного їх використання).

Відповідно, основні концептуальні інновації до класичного аналізу беззбитковості в КНП медичних закладах полягають у тому, що прибуток замінюється при його проведенні на фінансовий результат пакета послуг (профіцит/дефіцит), а ціна – на тариф НСЗУ за послугу (випадок/декларацію).

Альтернативним підходом для КНП, який краще адаптований до специфіки медичних закладів, буде використання такої формалізації обчислень, зокрема точки беззбитковості для пакета НСЗУ ($ТБ_{НСЗУ}$):

$$ТБ_{НСЗУ} = (P_{ms} - VC_{ms}) \cdot Q_{ms} - FC_{ms} \quad (2.1)$$

де P_{ms}, VC_{ms} – відповідно: тариф на медичні послуги (НСЗУ), змінні витрати при наданні медичних послуг; Q_{ms}, FC_{ms} – відповідно: кількість медичних послуг, постійні витрати при наданні медичних послуг.

Серед інших важливих чинників впливу на аналіз точки беззбитковості для КНП слід назвати таке. У медичних закладах цього типу немає ринкових цін, а є фіксовані тарифи НСЗУ; немає прибутку, оскільки вони мають статус неприбуткових; оплата може бути здійснена за глобальним бюджетом, за пролікований випадок, за певною (зазвичай капіталізаційною) ставкою, або ж за готовність.

Зважаючи на це, аналіз беззбитковості в класичному вигляді не може бути використаний у медзакладах. Для врахування вищеназваних основних відмінних моментів його слід модифікувати відповідним чином. Найперше, це те, що при його проведенні замість прибутку слід використовувати фінансовий результат пакета послуг. Оскільки вони фінансуються з бюджету, то тут мова може йти про дефіцит або профіцит. Окрім цього, в якості показника ціни (у класичній формулі беззбитковості) при проведенні такого аналізу в КНП медичних закладах слід брати тариф НСЗУ за послугу (лікарський випадок чи декларацію).

Змістовне наповнення обчислення точки беззбитковості у словесному формулюванні означає скільки пролікованих випадків потрібно, щоб пакет не генерував дефіциту бюджетних коштів. Критичний аналіз практики діяльності КНП медичних закладів м. Тернопіль свідчить про факт наявності не одного, а багатьох пакетів НСЗУ. Багатопакетна модель в контексті аналізу беззбитковості та визначення загального результату передбачає спочатку обчислення результатів по кожному пакету зокрема. Це не складає особливих труднощів, оскільки в обліку всі пакети відображаються відокремлено. Але варто зауважити, що є одна важлива ознака, яка полягає в тому, що частина пакетів є хронічно дефіцитними, а отже їхня реалізація практично не вигідна. При цьому відмовитися від їхнього виконання абсолютно неприйнятно,

оскільки такі пакети життєво необхідні. Така особливість функціонування КНП медичних закладів накладає відбиток на прийняття рішень, але, однак, практично не змінює підхід до аналізу беззбитковості. Натомість з'являється одне із найбільш вагомих завдань аналізу точки беззбитковості – вибір і оцінка можливостей та напрямів перекриття збиткових напрямів надання медичних послуг.

Отже, аналіз точки беззбитковості в КНП медичних закладах забезпечує низку управлінських завдань: визначення критичного обсягу медичних послуг по кожному пакету; встановлення (мотивування) доцільності участі в нових пакетах; обґрунтування потреби у дофінансуванні; аргументування в органах місцевого самоврядування ініціатив щодо соціально значущих пакетів.

У класичному вигляді формалізація точки беззбитковості (TB_i) для проведення її оцінки подається у вигляді формули:

$$TB_i = \frac{FC_i}{1 - \frac{VC_i}{R_i}} \quad (2.2)$$

де FC_i – постійні витрати; VC_i – змінні витрати; R_i – чистий дохід від реалізації.

Маючи відповідні дані по лікарні, отримані зі звітності можемо обчислити точку беззбитковості (додаток Ж).

З розрахунків бачимо, що точка беззбитковості суттєво зросла у 2024 р. й склала 424 754 грн. (дефіцит доходу 112 026 грн.), порівняно з 2023 -м – 289 270 грн. (що відповідає дефіциту в обсязі 56 787 грн.). Головною причиною є зростання постійних витрат (значною мірою через збільшення витрат на енергоносії, опалення, освітлення).

На відміну від класичного аналізу беззбитковості у якому якщо обсяг не покриває витрат (обсяг менший, ніж точка беззбитковості), то діяльність економічно не доцільна, в КНП (в медицині), якщо послуга є життєво необхідною, вона надається (має надаватися) незалежно від фінансового результату.

Тобто тут «беззбитковість» виступає не критерієм відмови від виробництва, а як інструмент, що дозволяє визначати дефіцит фінансування, належно обґрунтовувати збільшення обсягів фінансування (дотації), в тому числі перед НСЗУ та іншими компетентними органами. Тож можна говорити про концепцію соціально-орієнтованого аналізу беззбитковості, який в комплексному поєднанні з іншими інструментами управлінського обліку дозволяє вирішувати на основі економічних обґрунтувань важливе завдання з забезпечення населення якісними медичними послугами у потрібному обсязі. Узагальнюючи усі вищенаведені характеристики та обґрунтування можемо виробити покрокову схему аналізу беззбитковості, яку доцільно реалізовувати в управлінському обліку КНП медичних закладів (рис. 2.9).

Такий підхід більшою мірою враховує специфіку медичних закладів, ніж класичний, а тому є точнішим в контексті встановлення важливих показників, необхідних для вироблення та реалізації обґрунтовувальних висновків і рішень щодо провадження діяльності КНП.

Зважаючи на статус неприбутковості КНП медичних закладів поняття прибутку не використовується, отже правильним є його інтерпретація (у формулі маржинального доходу) через фінансовий результат.

Відповідно, якщо говорити про операційний важіль (ОВ), який у традиційному варіанті розраховується як частка від ділення маржинального доходу (D_{marg}) на прибуток ($P_{operating}$), то для КНП ця формула матиме вигляд:

$$OB = \frac{D_{marg}}{FR_i} \quad (2.3)$$

де FR_i – фінансовий результат діяльності.

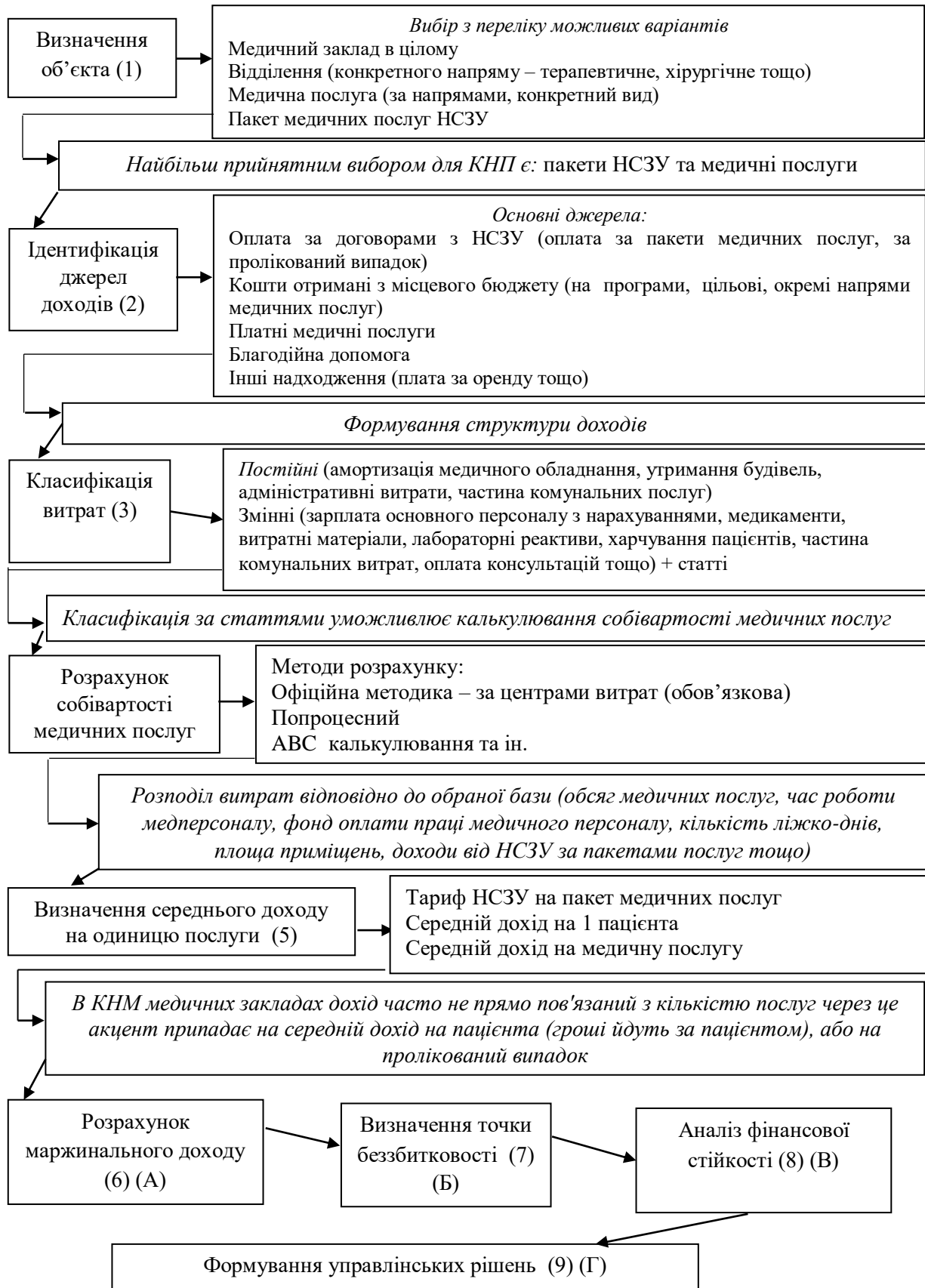


Рис. 2.9. Покрокова схема аналізу точки безбитковості в управлінському обліку КНП медичних закладів

Примітки: (1-9) послідовність кроків; (А), (Б) відповідно до формалізації, що здійснена вище; (В) – оцінка запасу фінансової міцності, залежності від фінансування НСЗУ, впливу зміни тарифів + сценарний аналіз і визначення впливу зменшення фінансування, зростання витрат, зміни структури послуг (у спрощеному варіанті запас фінансової міцності визначається як різниця між фактичним обсягом діяльності та обсягом у точці беззбитковості, а також альтернативно обчислення може здійснюватися в грошовому вимірі, тобто фактичний дохід мінус дохід у точці беззбитковості чи у відсотках); (Г) – формування рекомендацій на основі отриманих результатів; авторське узагальнення.

При цьому фінансовий результат виражається в значеннях, що відповідають поняттям профіцит, нуль або дефіцит. З математичної точки зору на нуль ділити не можна, а отже можливі значення цього показника профіцит (додатне значення), або дефіцит (від'ємне значення). Цей показник показує чутливість фінансового результату КНП до зміни обсягу доходів та (або) обсягу медичних послуг. Значна величина операційного важеля засвідчуватиме велику частку постійних витрат, що, своєю чергою, також означає, що при зменшенні кількості пацієнтів, для медичного закладу зростають фінансові ризики, які полягають у недоотриманні фінансування, оскільки в сучасній діяльності «гроші ідуть за пацієнтом».

Тож, в моделі беззбитковості для КНП, виходячи з доречності використання фінансового результату (а не прибутку), а також факту ужитку в обліковій практиці поняття «покриття витрат», більш доречно говорити про забезпечення фінансової стійкості в контексті відповідності доходів і витрат. Тобто умовою беззбитковості є випадок, коли отриманий обсяг доходу медичного закладу повністю покриває всі витрати лікарні.

Зважаючи на питому вагу доходів, які надходять до КНП медичних закладів, і найбільшу частку у них надходжень коштів за пакетами НСЗУ, оптимальним варіантом оцінки беззбитковості в управлінському обліку буде побудова моделі, що базується на обранні за окремий центр доходу і витрат саме кожен окремо взятий пакет. Але при цьому слід звернути увагу на такі важливі моменти. По перше, є потреба в наявності даних не тільки щодо кількості пацієнтів, але й у інформації про обсяг постійних витрат і підході до їхнього розподілу між пакетами. Останній може базуватися на використанні в

якості бази розподілу щонайменше трьох показників – кількості пацієнтів (пролікованих хворих), кількості медичних процедур, або кількості ліжко-днів.

В інформаційному плані ці показники отримуються без додаткового ведення обліку (за наявними в традиційній системі даними), оскільки вони в чинній обліковій практиці належать до тих, які вважаються статистичними. Але слід звернути увагу на виникнення однієї методичної невідповідності даних, яка полягає в тому, що в звітності КНП витрати подаються по медичному закладу загалом, а статистика медичних послуг за окремими видами допомоги (послуг). Причому кожен вид допомоги не може бути рівнозначно прирівняний для сумування. В цьому випадку доречним буде використання системи коефіцієнтів для приведення усіх видів послуг у порівняльний стан. Тобто це класичний підхід до переведення різнорідних видів допомог (послуг) в умовні одиниці. За основу встановлення коефіцієнтів доцільно взяти час, затрачений на надання допомоги. Встановлені коефіцієнти, таким чином, можуть використовуватися як уніфіковані для всіх медичних закладів, оскільки завдяки наявності нормативів при наданні медичної допомоги та медичних протоколів часові рамки в чинній практиці є вже розроблені та затверджені.

Отже, для розподілу всієї суми витрат медичного закладу між видами допомоги необхідно скористатися порівняльними показниками. Поза коефіцієнтним підходом визначення умовних медичних послуг (допомоги), також можна використати в якості бази розподілу затрачений час персоналу на надання допомоги (послуги), або частку отриманого доходу. Альтернативними базами розподілу (які, однак, потребують додаткового ведення обліку) можуть бути час використання медичного обладнання чи інші, зокрема кількість процедур. Зрозуміло, що різні показники даватимуть і різні результати в оцінці точки беззбитковості. Тож важливою управлінською дією є вибір найбільш прийняттого показника.

Таким чином, невідповідність між агрегованими (загальними) фінансовими показниками діяльності КНП та натуральними одиницями обсягів

кожного окремого виду медичних послуг хоч і є методичною проблемою визначення точки беззбитковості, але її можна вирішити та реалізовувати розподіл витрат між видами медичної допомоги обґрунтованими методами. З усього вищерозглянутого класична формула точки беззбитковості, адаптована для конкретного виду медичної допомоги (послуги, або пакета медичних послуг) матиме такий вигляд, як показано у блок-схемі управлінського обліку доходів і витрат КНП медичних закладів під позначкою (Б1)(див. рис. 2.9). Критично проаналізувавши можливі варіанти та здійснивши відповідні обчислення, ілюстрування проведемо на основі даних Тернопільської комунальної міської лікарні №2 (додаток 3). З проведених обчислень можна резюмувати, що найбільш адекватними є підходи до визначення точки беззбитковості з використанням таких показників-бази, як кількість пролікованих хворих.

З проведених розрахунків можна резюмувати, що ліжка працюють не на повну потужність. Але для реалізації повноцінної оцінки такого роду аналітичного блоку в системі управлінського обліку доречно встановити рівень завантаженості ліжкового фонду. Використання традиційної методики як доповнення до вище запропонованих інновацій дозволить максимально реалістичне оцінювання результатів діяльності в контексті пошуку можливостей оптимізації та покращення фінансової стабільності КНП. У додатку Й проілюстровано відповідні обчислення та узагальнення.

Слід визнати, що формування великими медичними закладами Звіту про управління відповідно до існуючих рекомендацій [86], насправді надає досить релевантну інформацію для проведення відповідних оцінок і аналізу, тож його використання у нашому випадку дозволило зробити низку об'єктивних висновків щодо діяльності одного з досліджуваних нами суб'єктів (Тернопільської міськлікарні №2). Повертаючись до розглядуваної нами проблеми, слід також зауважити, що узагальнюючи розглянуті підходи у системі управлінського обліку за своїм сутнісним змістом з урахуванням

основних характеристичних ознак точку беззбитковості можливо ідентифікувати, використавши щонайменше три моделі: фінансову (обчислену шляхом використання показника доходу), послугову (розраховану на основі врахування кількості послуг, в тому числі й умовних), а також ресурсну (встановлену на основі кількості ліжко-днів перебування хворих на лікуванні). Але окрім цього, проведений аналіз в рамках управлінського обліку в КНП, як і в інших аналогічних медичних закладах, свідчить про високу частку постійних витрат і недостатність тарифів НСЗУ в контексті покриття витрат. Розрахунок точки беззбитковості на основі обґрунтованих показників дозволяє більш адекватно відобразити ресурсну природу стаціонарної медичної допомоги й проявляє основну проблему, яка може бути вирішена науково-дослідницьким шляхом і результат якої доречно вивести на нормативно-правовий рівень. Ця проблема полягає у виробленні обґрунтованої методики калькулювання медичних послуг, яка б могла слугувати основою встановлення тарифів НСЗУ.

Справедливо буде визнати, що загалом система управлінського обліку в частині визначення точки беззбитковості є ключовою складовою якісного та ефективного управління діяльністю медичних закладів. Однак вона може бути резонно доповнена багатьма іншими елементами, в тому числі, до прикладу, аналізом чутливості, в результаті якого буде встановлено як зміниться точка беззбитковості, якщо зміниться частка постійних витрат тощо. Окрім цього, як свідчить практика низки досліджуваних КНП медичних закладів, їхній управлінський облік включає багато інших цікавих рішень, спрямованих на отримання додаткових надходжень коштів. До прикладу цікавим позитивним досвідом є активне використання так званих зовнішніх можливостей поповнення надходжень одним із яких є для КНП використання банківської функції нарахування відсотків на залишок коштів на рахунку на кінець робочого дня.

Зважаючи на великі обороти коштів медичних закладів доречним управлінським рішенням є вироблення механізму використання такої опції на

користь КНП. Для цієї мети в управлінському обліку має реалізовуватися певна оціночна система, оскільки не усі банки реалізують такий підхід. Тож облікові працівники здійснюють певні обліково-аналітичні дії, які, по перше, направлені на вивчення зовнішньої інформації, а по друге стосуються також і внутрішніх аналітичних обчислень.

Перші дії пов'язані з пошуком найбільш вигідних пропозицій банків потрібного плану (А), а другі – з обчисленнями оптимальної кількості коштів, які мають бути доступні на кореспондуючому рахунку для виконання усіх необхідних розрахунків. В практичній площині подібний аналіз проводиться тому, що багато КНП за основу розрахунків, в тому числі із заробітної плати використовують поточний рахунок одного банку (наприклад того, що бере найменший відсоток за обслуговування операцій), а для розташування вільних коштів для отримання відсотків – інший (навпаки той, який за залишком коштів на рахунку на кінець робочого дня нараховує найбільший відсоток доходу. Функція управлінського обліку при цьому полягає в проведенні відповідних прогнозних і оперативних обчислень і аналізу.

Загалом варто зауважити, що окреслене питання є достатньо актуальним для розвитку в системі управлінського обліку і поряд з акцентом на беззбитковість має суттєвий вплив на забезпечення фінансової стабільності КНП медичних закладів. І, безумовно, собівартість і її калькулювання знаходяться поза конкуренцією як складові управлінського обліку, оскільки без комплексного їхнього поєднання з аналізом беззбитковості складно отримати потрібні результати, необхідні для управління КНП. Зокрема й з метою встановлення обґрунтованих цін на платні медичні послуги, які в сучасних умовах виступають реальною базою підтримки суб'єктів охорони здоров'я в рамках беззбитковості й забезпечення раціонального використання наявних ресурсів.

2.3. Облік і калькулювання собівартості медичних послуг

Медичні послуги є невід'ємною складовою діяльності сучасних закладів охорони здоров'я, зокрема й КНП. Зважаючи на велике різноманіття, є потреба у виробленні уніфікованих підходів до їх обліку й калькулювання, оскільки це надзвичайно важливо в контексті порівняльності та пошуку шляхів побудови оптимізаційних моделей господарювання й використання ресурсів.

З одного боку, це питання вважається відносно врегульованим, оскільки є на нормативному рівні вироблено Методику №1075 [84]. Але з іншого, кожен медичний заклад має альтернативні можливості проведення обчислень вартості медичного обслуговування [140, с. 182], оскільки може самостійно обирати бази розподілу непрямих витрат. Практично саме це питання є найбільш проблемним, дискусійним і потребуючим розробки більш деталізованих і обґрунтованих рекомендацій, оскільки правильне віднесення непрямих витрат, зважаючи на їхні значні обсяги, має великий вплив на загальну величину вартості послуги з медичного обслуговування.

З точки зору нормативно правового регулювання КНП ведуть облік за Планом рахунків виробничих суб'єктів і відповідних стандартів (тобто не як у державному секторі). Але, одночасно ці медичні заклади керуються низкою приписів, які використовуються державному секторі. Тобто специфіка обліку витрат в КНП пов'язана зі статусом неприбутковості і джерелами фінансування (рис. 2.10).

Своєю чергою, облік витрат в КНП [148] тісно пов'язаний з процесом калькулювання собівартості платних медичних послуг. Оскільки ці суб'єкти не є бюджетними установами, то можуть використовувати методи калькулювання, що притаманні суб'єктам виробничої сфери, зокрема попроцесний, позамовний та нормативний.



Рис. 2.10. Особливості обліку витрат КНП медичного закладу

Примітки: А – відділення, лабораторії, амбулаторії, операційні та ін.; Б – заробітна плата, нарахування на зарплату, медикаменти, амортизація та ін.; побудовано на основі аналізу чинних нормативно-правових вимог і практики КНП.

З точки зору галузі, перший доцільний, зокрема, щодо лабораторних досліджень, другий – у випадку цілком індивідуальних замовлень, зокрема оперативного втручання, третій – загалом в усіх випадках. Безумовно, що кожен з методів має власні переваги та недоліки, які має для себе

ідентифікувати керівництво медичним закладом й зробити свій висновок. Логічно було б використати при цьому метод SWOT-аналізу [30, с.161], який дозволяє обґрунтовувати більш точні висновки. Слід зауважити, що ситуація з платними послугами в КНП вимагає більш чіткої регламентації для усунення невирішених питань як в частині теоретичних положень, так і щодо методик калькулювання.

Щодо останнього варто зауважити, що максимально спрощеному варіанті його, а вірніше обчислення собівартості медичної послуги ($CB_{мп}$), можна репрезентувати такою формулою:

$$CB_{мп} = V_{пр} + ЧЗГВ_p \quad (2.4)$$

де $V_{пр}$ – прямі витрати; $ЧЗГВ_p$ – частка загальногосподарських витрат.

Специфіка такого підходу полягає в тому, що КНП як неприбуткові суб'єкти не можуть отримувати прибуток, тож гіпотетично не можуть закладати у собівартість відсоток рентабельності. Але в практичній своїй площині, спостерігаємо дещо інший підхід.

Насправді більшість КНП застосовують використання і включення при калькулюванні показника відсотка рентабельності. Окрім цього, вони також можуть встановлювати тариф, який окрім усіх витрат передбачає також потрібний фінансовий резерв. Це дозволяє певним чином вирішувати питання оновлення обладнання, оскільки в умовах нестабільності та інфляції покривати вартість новочасного обладнання лише за рахунок амортизації, практично неможливо.

Але найбільш проблемним питанням при калькулюванні є розподіл непрямих витрат [22, с. 359-362].

У спрощеному вигляді відповідно до вимог методики №1075 схема покрокового розподілу непрямих витрат включає відповідні послідовні дії у так званому напрямі «зверху донизу» (рис. 2.11).

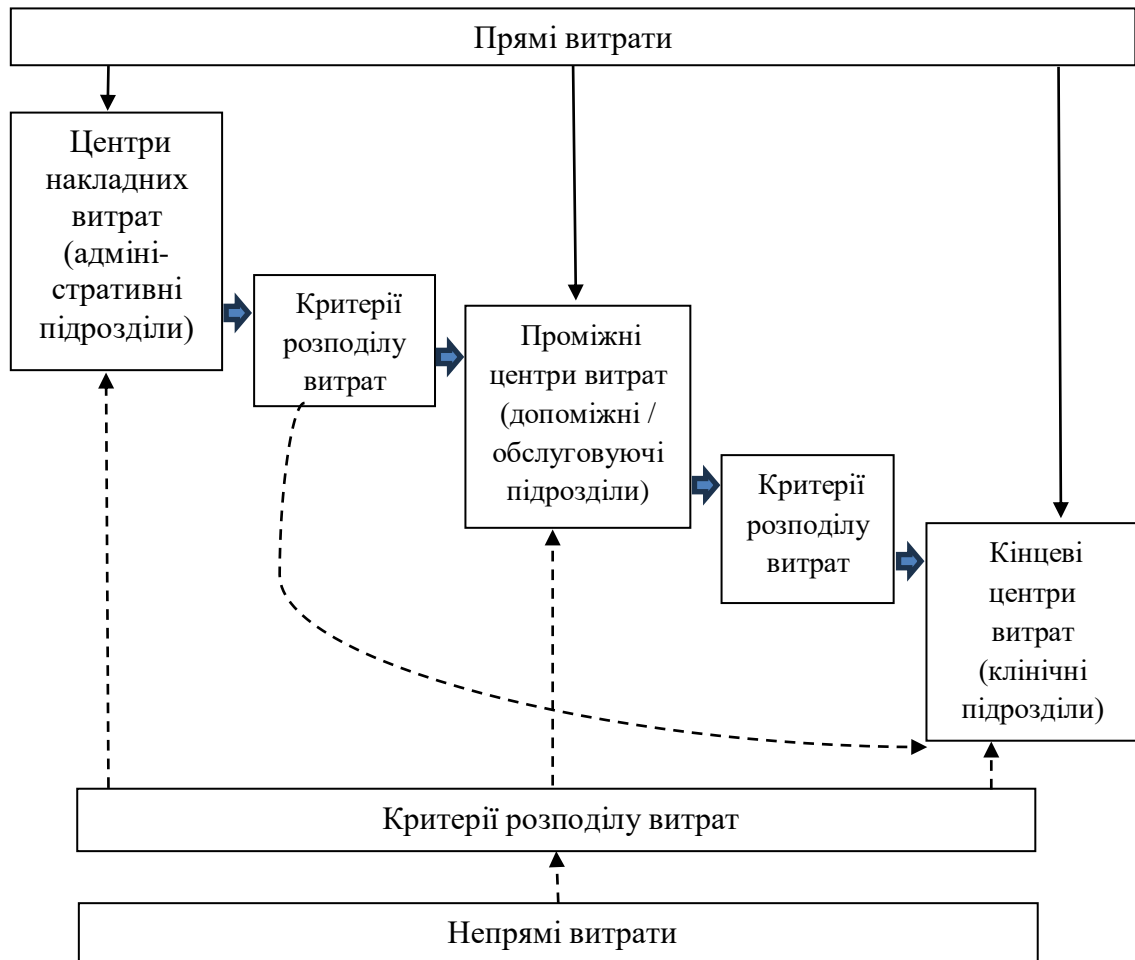


Рис. 2.11. Схема покрокового розподілу витрат «зверху донизу» [82; 84]

Наведена схема дає загальне уявлення про послідовність здійснення розподілу витрат на структурні підрозділи медичних закладів. Однак для реалізації цього завдання необхідне здійснення низки важливих і послідовних розподільчих дій, які, своєю чергою, вимагають врахування багатьох специфічних моментів.

По перше, загальну суму непрямих витрат потрібно розмежувати для включення у витрати конкретного підрозділу раціональним і доцільним шляхом і з використанням обґрунтованої розподільчої бази. При цьому є деякі важливі нюанси, зокрема той факт, що є непрямі витрати лікарні загалом (адміністративні, господарські, в т. ч. утримання інженерних, технічних і інших служб і т.п), але, одночасно є витрати певних підрозділів (наприклад, господарський відділ, далі клінічна лабораторія), які також підлягають

розподілу. Покроковість «зверху донизу», добре вирішує проблему такого різноманіття непрямих витрат і раціональність їхнього віднесення на інші структурні суб'єкти.

Таке технічне віднесення усіх витрат так званих «вищих підрозділів» щоразу на нижчу структурну інституцію, фактично уможлиблює достатньо точне встановлення обсягів понесених витрат по кожному підрозділу. Для управлінських цілей така ситуація актуальна й прийнятна, оскільки забезпечує можливість проведення аналізу (в тому числі безбитковості) та оцінки витрат кожної структурної одиниці зокрема.

Достатньо ілюстративним в контексті послідовності та методики розподілу витрат «зверху донизу» є приклад, наведений в додатку К.

Візуально схема розподілу нагадують структуру зі ступеневим переходом зверху вниз. І для досягнення кінцевої мети, а саме встановлення вартості медичної послуги (назвемо так узагальнено) кожного структурного підрозділу, це зручний підхід.

Повертаючись до баз розподілу, слід зауважити, що є реальна потреба в їх удосконаленні. Як свідчить додаток К, за критерій розподілу адміністративних витрат на нижче стоячі підрозділи обрано фактично зайняті ставки (персонал), а в подальшому використовуються інші показники.

В класичних підходах за бази розподілу обирають також площу, кубатуру приміщень, заробітну плату тощо [84; 193].

Оскільки розподіл витрат має винятковий вплив на остаточні кінцеві результати, то неправильний вибір баз розподілу може суттєво їх спотворити. Це проблема, яка полягає в тому, що розподілені витрати не відображають реального споживання ресурсів, що пов'язано, однак не тільки з базами розподілу, а й з правильною їх прив'язкою до певного підрозділу медичного закладу. В цьому контексті важлива класифікація витрат в розрізі причин їх виникнення.

У наведеному в додатку К прикладі, зокрема, використовується, по перше, розмежування витрат на адміністрацію, адміністративно-господарську частину та харчоблок, а по друге, інституційні одиниці (структурні підрозділи) медичного закладу також розмежовані на 3 категорії: адміністративні; допоміжні; клінічні (в складі відділень відповідного профілю: неврологічного, терапевтичного, травматологічного, хірургічного та ін.). Таке групування передбачене Методикою №1075 [84].

Але основою розподілу витрат обрано персонал, що в цілому прийнятно й дозволено, але високоюмовірно не достатньо точно. В переліку серед інших баз розподілу можуть також використовуватися заробітна плата (пряма), площа приміщень, або їхня кубатура (що особливо важливо, наприклад для опалення)), рідше використовується кількість ліжко-днів. Можна стверджувати, що на практиці більше схильні використовувати такий показник, як кількість пролікованих хворих.

Завдяки наявності альтернативних підходів кожне КНП медичний заклад має змогу виробити свій власний найбільш індивідуальний підхід. Але при цьому важливо не просто здійснити процес розподілу, щоб реалізувати його як технічну функцію в обліку, необхідно використати максимальний зв'язок понесених витрат з наданими медичними послугами. В цьому контексті потрібно зважено підійти до розробки й обґрунтування складу (класифікації) непрямих витрат і врахувати відмінності у виборі баз розподілу, оскільки не всі вони мають розподілятися однаково.

У найпростішому складі непрямі витрати в КНП (як свідчать доступні джерела та ознайомлення з практикою лікарень (додаток Л)) найчастіше виокремлюють як адміністративні, господарські та інші накладні витрати, але у цілому існуючі підходи за характеристичними ознаками підходу можна розмежувати у 4 групи: класичний; з орієнтацією на НСЗУ; АВС; спрощений (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Практика аналітики непрямих витрат в КНП медичних закладах для цілей управління та калькулювання

Найменування групи витрат	КНП медичний заклад					В сумі
	1	2	3	4	5	
Адміністративні	+	+	+	+	+	5
Витрати на збут (зрідка в КНП)	+	-	+	-	-	2
Інші непрямі витрати	+	-	-	+	+	3
Витрати допоміжних підрозділів	-	+	+	-	-	2
Інфраструктурні витрати	-	+	-	-	-	1
Комунальні	-	-	+	+	+	3
Загальногосподарські	-	-	+	+	+	3
Оплата праці допоміжного (немедичного) персоналу	+	-	-	-	-	1
В сумі	4	3	5	4	4	20

Примітки: 1 – класичний підхід – бухгалтерський (на основі П(С)БО 16) (додаток М), витрати розподіляються умовно (здебільшого у % до фонду заробітної плати); 2 – підхід з орієнтуванням на НСЗУ, розподіл провадиться відповідно до певної бази – кількості послуг (пацієнтів), ліжко-днів, або комбіновано; 3 – за АВС підходом (функціональна) по процесна класифікація, витрати розподіляються пропорційно до часу роботи, кількості процедур, використання обладнання; 4 – спрощений підхід (для малих КНП), розподіл витрат пропорційно площі приміщень, чисельності персоналу; 5 – авторська позиція; джерело: складено на основі критичного аналізу доступних джерел

При першому, класичному бухгалтерському підході складовою виробничої собівартості (WS) медичної послуги є собівартість медичної послуги (SP), до якої додаються адміністративні витрати (AW), витрати на збут (ZW) та інші операційні витрати (OW). При цьому собівартість медичної послуги складається з таких елементів як: прямі матеріальні витрати (витрати на лікарські засоби) (PWlz); прямі витрати на оплату праці (зарплату та відрахування ЄСВ) (PWzp); інші прямі витрати (плата за оренду, амортизація

медичного обладнання) (PWin); розподілені загальновиробничі витрати (PRW) (непрямі витрати – збільшують виробничу собівартість медичної послуги); понаднормативні виробничі витрати (PNW).

Для розрахунку виробничої собівартості складають калькуляцію, форму якої заклад затверджує самостійно, а також перелік статей калькулювання (рис. 2.12). Калькуляційною одиницею при цьому є медична послуга.

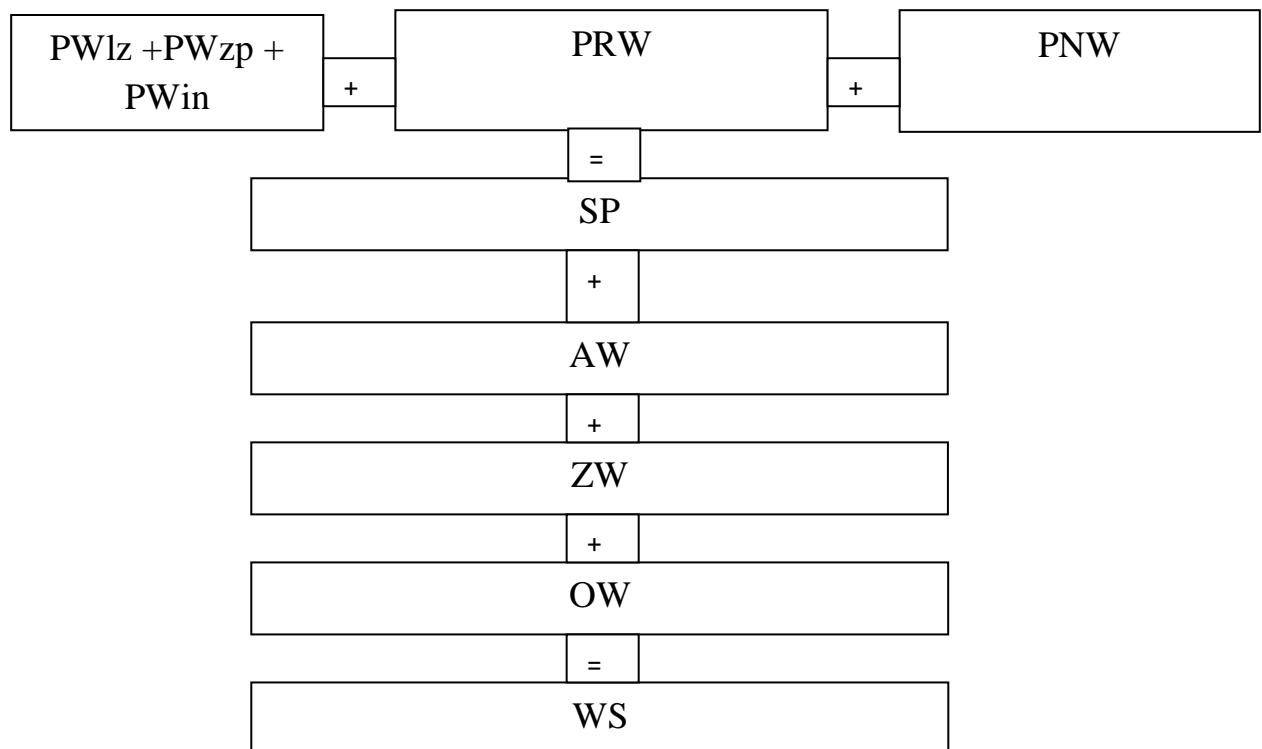


Рис. 2.12. Структура собівартості медичної послуги при бухгалтерському підході до калькулювання

Примітка: систематизовано автором

На відміну від НП(С)БО 16 «Витрати» Методикою розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування визначено необхідність розподілу витрат на підставі критеріїв розподілу від адміністративних та допоміжних підрозділів до основних відділень (центрів витрат). Центри витрат можна виділити наступним чином:

- центр витрат 1 – адміністративні підрозділи (адміністрація, бухгалтерія, адміністративно-господарська частина);
- центр 2 – допоміжні медичні підрозділи (лабораторії, рентген кабінет, УЗД кабінет і т. д.);
- центр 3 – відділення лікарні (терапія, хірургія і т. д.).

Етапи розрахунку виробничої собівартості медичної послуги узагальнено на рис. 2.13.

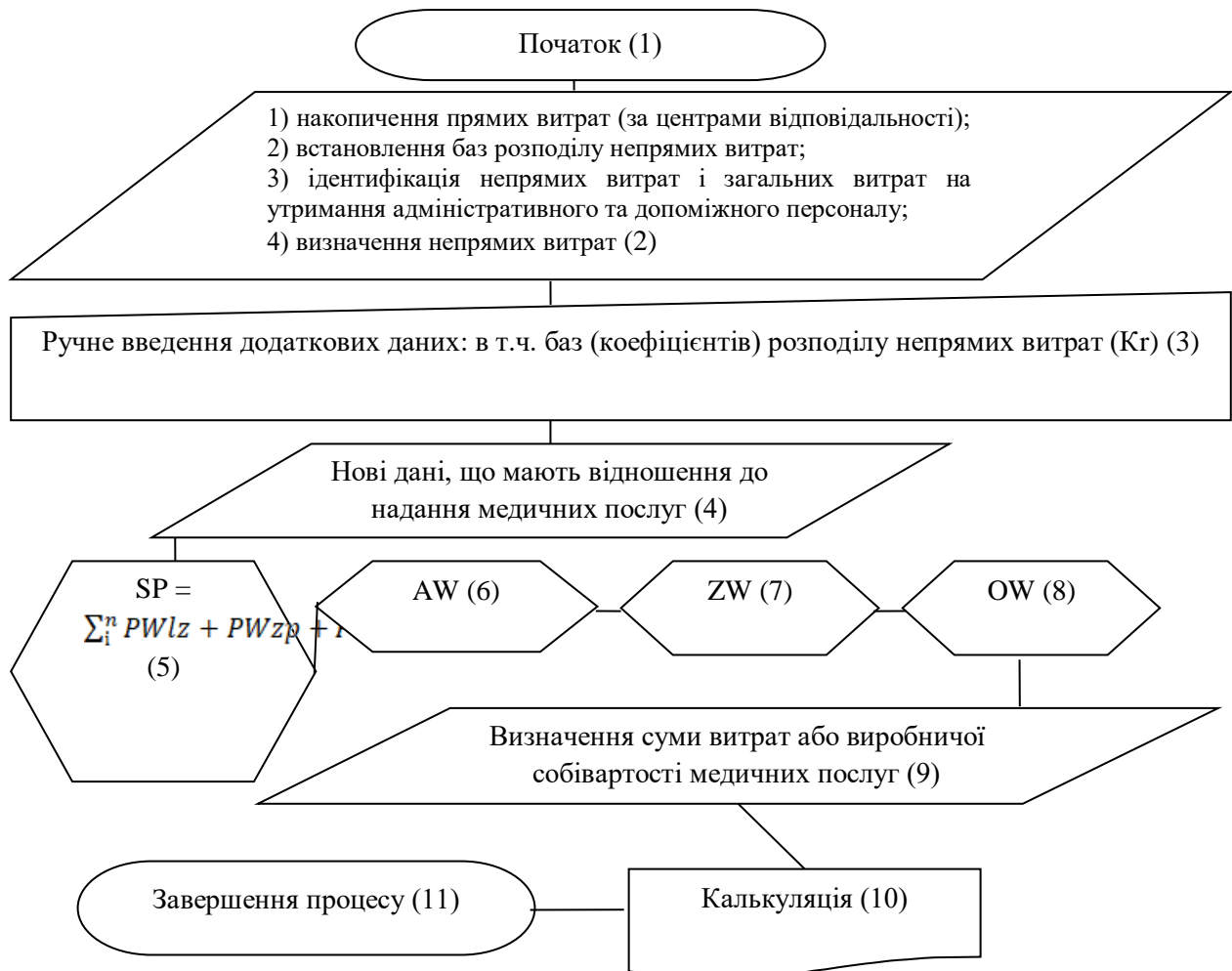


Рис. 2.13. Блок-схема розрахунку виробничої собівартості медичної послуги

Примітка. Систематизовано автором на основі чинної практики

Специфіка визначення виробничої собівартості медичної послуги (9) та відповідного вихідного документа – калькуляції (10) вимагає реалізації

обчислень за принципом низхідної схеми. Тобто спочатку ідентифікуються витрати усіх підрозділів, які беруть безпосередню участь в наданні медичної послуги (відповідно до медичного протоколу). Щодо інших підрозділів, то суми понесених ними витрат (як центрів витрат) за цією схемою розподіляються у такій послідовності: центри витрат 2, враховують розподілені витрати центрів витрат 1; центри витрат 3 – враховують розподілені витрати центрів витрат 2 і т.д.

При формуванні виробничої собівартості послуги КНП повинно самостійно обрати критерії розподілу для кожного виду витрат (критеріями можуть бути: кількість ліжко-днів, лабораторних досліджень, площа приміщення, кількість персоналу тощо).

Щодо інших підходів, то не вдаючись до деталізації їх розгляду зауважимо, що вони загалом мають деякі схожі риси, оскільки офіційно згідно з нормативно правовими вимогами при калькулювання медичних послуг задекларовано використання підходу, що базується на послідовному покроковому включенні непрямих витрат, важливу частину з яких складають адміністративні витрати. При цьому для ідентифікації своєрідності кожного вибору в питаннях обліку й калькулювання медичні заклади формують відповідні положення облікової політики.

Вчені О. Е. Лубенченко, Р. О. Костирко, С. В. Шульга, М. М. Василюк здійснюючи своє наукове пошукування, пов'язане з формуванням облікової політики в закладах охорони здоров'я, ідентифікували його в частині уточнення положень облікової політики витрат, «у зв'язку з показниками, що характеризують результати діяльності медичних закладів ... і обґрунтування, ... що вплив окремих елементів облікової політики на фінансові показники проявляється ... зокрема й через методи оцінки витрат» [76, с.172-173].

Попри те, що Облікова політика здебільшого стосується ведення класичного (фінансового) обліку, останнє твердження великою мірою вимагає включення у дослідницькі напрями саме управлінських облікових питань. У

цьому контексті розгляд непрямих чи накладних витрат якраз і належить до когорти саме таких проблемних аспектів.

В цій площині Н. І. Гордієнко, Н. Г. Краснікова зазначають, що є «необхідність розмежування видатків, а саме ведення обліку адміністративних витрат, як окремого елементу видатків КНП..., а деталізація таких витрат сприятиме контролю за їх рівнем й надасть можливість аналізувати, оцінювати та планувати витрати з метою їх економного й ефективного використання» [18, с.71].

В комплексі активним використанням аналітичного інструментарію, деталізація витрат на надання послуг в частині накладних витрат в управлінському обліку при калькулюванні, розкриває хороші можливості проведення факторного аналізу. Але головне значення і причина деталізації таких витрат, на нашу думку, все таки полягає в забезпеченні більшої точності оцінки медичних послуг.

Максимально точний розподіл таких витрат при калькулюванні в КНП дозволить не тільки справедливо включати їх у собівартість, але й обґрунтованіше визначати ціну на платні медичні послуги, що важливо як з позиції надавача, так і з позиції споживача. Адже всі КНП медичні заклади, так чи інакше, включають непрямі витрати у вартість платної медичної послуги (табл. 2.6).

Критичний аналіз підходів до вибору баз розподілу непрямих (накладних) витрат, здійснений шляхом дослідження внутрішніх облікових документів, а також Положень про надання платних медичних послуг [104-111; 116] свідчить, що в основному КНП керуються по перше, рекомендаціями НП(С)БО (зокрема №16), по друге беруть за основні такі показники як пряма заробітна плата, площа приміщень, кількість пролікованих хворих або інші показники. Тобто, єдиного підходу в цьому питанні ні в практичній ні в теоретичній площині наразі немає. Однак додатково, для внутрішньо управлінських потреб доцільно

використовувати підхід, що максимально охоплює всі витрати, які можуть бути включені в собівартість.

Таблиця 2.6

Підходи до складу витрат при визначенні плати за надання медичних послуг

Витрати	Суб'єкти – КНП									Σ
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
<i>Прямі витрати</i>										
Витрати на заробітну плату	+	+	+	+	+	+	+	+	+	9
Нарахування на заробітну плату	+	+	+	+	+	+	+	+	+	9
Матеріальні витрати	-	-	+	+	+	-	+	+	+	6
Харчування хворих	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Придбання медикаментів і медичних виробів	+	+	-	-	-	+	-	+	-	4
Амортизаційні відрахування	+	+	-	+	-	-	-	+	+	5
Витрати на електроенергію	-	-	-	+	-	-	-	-	-	1
Витрати на обладнання (в розрізі витрат на амортизацію та витрат на електроенергію)	-	-	+	-	-	+	-	-	-	2
Інші прямі витрати	+	+	-	-	-	-	+	+	+	5
<i>Непрямі витрати</i>										
Канцелярські, господарські витрати	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Загальновиробничі витрати (з деталізацією: зарплата, нарахування, експлуатаційні витрати, зношуваність обладнання, інші)	-	+	-	-	-	-	-	+	-	2
Загальновиробничі (без деталізації)	+	-	-	-	-	-	-	-	+	2
Адміністративні витрати (з деталізацією: зарплата, нарахування, інші адміністративні витрати)	+	+	+	+	+	-	-	+	-	6
Адміністративні витрати без деталізації	-	-	-	-	-	-	-	-	+	1
Витрати на відрядження та службові роз'їзди	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Витрати на оплату опалення, освітлення тощо	-	-	-	-	-	+	-	+	-	2
Накладні витрати	-	-	-	+	+	-	+	-	-	3
Інші непрямі витрати	+	-	-	-	+	-	-	+	+	4
<i>Додатково</i>										
Рентабельність	+	+		+	+	-	+	-	+	6
Резерв (витрат) на розвиток матеріально-технічної бази	-	-	+	-	-	-	-	+	-	2
ПДВ	+	-	-	+	-	-	+	-	-	3

Примітка: узагальнено на основі критичного аналізу Положень про платні медичні послуги

Зокрема, якщо взяти за основу вище охарактеризований приклад, то використання для розподілу такого базового показника як лабораторні дослідження та віднесення на конкретний функціональний підрозділ (відділення лікарні) непрямих витрат з урахуванням кількості таких проведених

досліджень для нього, хоч в загальному має логічне підґрунтя, але не позбавлене недоліків. Головний з них – це вирівнювання усіх лабораторних досліджень в єдиному кількісному показнику «тесті».

А натомість насправді, скажімо, загальний аналіз крові (як тест) не рівнозначний біохімічному аналізу крові, але вони разом рахуються як два тести при розподілі. Для вирішення цієї проблеми доречним буде застосування вагових коефіцієнтів тестів, які можуть бути встановлені з урахуванням часу виконання (найпростіше), складності чи затрат (вартості) матеріалів (дещо складніше і трудомісткіше, але також можливо).

Нижче нами в таблиці ідентифіковано вагові коефіцієнти по 15 основних аналізах (табл. 2.7), які обчислені на основі середнього нормативного часу виконання тесту (встановленого на основі хронометражу).

Таблиця 2.7

Рекомендовані вагові коефіцієнти

№ п/п	Тест	Час виконання, хв.	Ваговий коефіцієнт *
1	Аланінамінотрансфераза (АЛТ)	6	1,2
2	Аспартатамінотрансфераза (АСТ)	6	1,2
3	Глюкоза крові	3	0,6
4	Загальний аналіз крові (ЗАК)	5	1,0
5	Загальний аналіз крові на глюкозу на напівавтоматичному аналізаторі	24	4,8
6	Загальний аналіз сечі	25	5,0
7	Загальний аналіз сечі на аналізаторі	10	2,0
8	Загальний білірубін	7	1,4
9	Загальний білок	6	1,2
10	ІФА (антитіла)	15	3,0
11	Коагулограма (ПТІ/МНО)	10	2,0
12	Креатинін	6	1,2
13	ПЛР-тест	30	6,0
14	Сечовина	6	1,2
15	С-реактивний білок (СРБ)	10	2,0
16	ТТГ	20	4,0
17	Холестерин на напівавтоматичному аналізаторі	24	4,8

Примітка: * - встановлюється відповідно до тривалості проведення загального аналізу крові (5 хв.)

Аргументація доцільності встановлення вагових коефіцієнтів для досягнення кращої адекватності віднесення непрямих витрат на конкретні структурні підрозділи через врахування трудомісткості, полягає у використанні часових драйверів як найбільш доступних показників.

Якщо узагальнити досвід калькулювання, то відповідно до виокремлених нами моделей класифікації і розподілу непрямих витрат (класичної бухгалтерської, орієнтованої на НСЗУ, функціональної (ABC), спрощеної) найбільш сучасною та такою, що відповідає нинішнім вимогам, безумовно є ABC-подібна модель. Фактично вона практично не застосовується, або застосовується вкрай рідко в практиці КНП, але є найперспективнішою оскільки: дає найточніші результати, базується на класифікації і використанні попроцесного методу обліку витрат, уможливорює побудову точних стратегічних планів і моделей діяльності для забезпечення беззбитковості. Єдиним гальмом її використання слід вважати складність впровадження. Натомість можна стверджувати, що ця модель методично сильна та має тісну прив'язку до медичних послуг. Одночасно, її медико-економічна сутність повною мірою відповідає орієнтирам НСЗУ, а отже її впровадження сприятиме досягненню оптимізаційних цілей та раціонального використання бюджетних коштів.

Повертаючись до питання калькулювання, яке, як свідчить українська теорія й практика, недостатньо чітко врегульоване, варто звернути увагу на зарубіжний досвід. Він може стати важливою корисною основою удосконалення української практики калькулювання та формування зрозумілої його системи, яка відповідає міжнародним підходам.

Характерною рисою калькулювання медичних послуг в розвинених зарубіжних країнах, які свідчить критичний аналіз доступних інтернет джерел, є застосування базових тарифів (BR_t), що визначаються на основі фактичних рівнів витрат (в тому числі середніх за кілька останніх років) і коригуючого

коефіцієнта, який зазвичай встановлений за територіальною ознакою. При цьому існують різні підходи до розрахунку базового тарифу.

Найпоширенішими з них є: розрахунок на основі витрат (собівартісний); метод порівняльного аналізу; нормативний; переговорний (узгоджений).

У першому випадку базовий тариф обчислюється шляхом врахування постійних (C_{fixed}), змінних ($C_{variable}$), непрямих ($C_{indirect}$) витрат і кількості наданих послуг (пролікованих хворих) ($T_{procedures}$):

$$BR_t = \frac{\Sigma(C_{fixed} + C_{variable} + C_{indirect})}{T_{procedures}} \quad (2.5)$$

Такий підхід, зокрема, використовується в Німеччині та має назву система G-DRG (DRG). При цьому у склад постійних витрат входять витрати на оренду, обладнання, опалення, освітлення, заробітну плату персоналу [190]. До змінних витрат включають витрати на медикаменти, матеріали, харчування, а непрямі витрати охоплюють адміністративні витрати та витрати на утримання інфраструктури. Слід також зазначити, що встановлення базових тарифів на медичні послуги залежить від методики фінансування.

Аналізована система – це система класифікації пацієнтів, яка здійснюється клінічно відтворюваним способом і враховує співвідношення між характером та кількістю випадків захворювань, пролікованих у лікарні та необхідними ресурсами, які використані для цього. Іншими словами, ця система здійснює опис випадку захворювання пацієнта та сумує всі необхідні для лікування ресурси [186; 190, с. 306].

З іншого боку, DRG – це система ціноутворення для стаціонарних хворих, у випадку застосування якої, ціна послуги залежить від того, до якої діагностичної групи відноситься пацієнт, виходячи з діагнозу, віку та низки інших критеріїв. Метод порівняльного аналізу, який застосовується у Великій Британії [179, с. 34-37], за своєю сутністю належить до категорії середніх

величин. Базова ставка в цьому випадку у формалізованому вигляді репрезентується у вигляді частки:

$$BR_t = \frac{\sum_{i=1}^n CH_i}{n} \quad (2.6)$$

де CH_i – витрати і-тої лікарні; n – кількість лікарень.

Тобто за цієї системи базова ставка визначається на основі аналізу середніх витрат або регіональних показників. В Канаді застосовують для ідентифікації базової ставки нормативний підхід [209], сутність якого полягає у використанні нормативів витрат (на медперсонал, обладнання, послуги) і їх коригування певним коефіцієнтом, котрий враховує інфляцію, регіональні відмінності, складність процедур:

$$BR_t = (CS_m + CE_m + CA_m) \cdot K_k, \quad (2.7)$$

де CS_m , CE_m , CA_m – відповідно (стандарт): середня заробітна плата лікаря, середня вартість обладнання, середні адміністративні витрати; K_k – коригуючий коефіцієнт.

Так звана канадська капіталізаційна модель, яка передбачає застосування нормативного методу встановлення базового тарифу, вирізняється врахуванням специфічних умов, притаманних різним провінціям.

Ще одним поширеним методом обчислення базового тарифу є підхід, за якого відбувається узгодження тарифів шляхом проведення переговорів між урядовими, страховими та медичними інституціями. Формалізовано він виглядає так:

$$BR_t = R_r \cdot (1 + M_{suppl}), \quad (2.8)$$

де R_r – рекомендована ставка; M_{suppl} – маржа постачальника, яка встановлюється відповідно до домовленості (договором) лікарні зі страховиком.

В кожній з досліджених країн є відповідні офіційні інституції, які надають рекомендації щодо методики і техніки калькулювання медичних послуг, і діяльність яких у цьому контексті зазвичай репрезентується на офіційних сайтах. Зокрема в Німеччині – це Інститут системи оплати праці лікарень (*переклад наш*) (InEK - Institut für das Entgeltsystem im Krankenhaus), який відповідає за систему G-DRG (German Diagnosis-Related Groups) та її застосування для калькулювання медичних послуг у лікарнях. Інститут у доступній формі подає на своєму сайті методичні рекомендації та інші інструкційно-довідкові матеріали, відповіді на актуальні питання, а також різного роду публікації за названою тематикою.

У Великій Британії такою інституцією є Національна служба охорони здоров'я (National Health Service (NHS) England), на офіційному сайті якої публікується Національна тарифна система оплати, котра містить методики і рекомендації щодо розрахунку вартості медпослуг та звітність (додаток Н).

Відповідний інститут під назвою Канадський інститут медичної інформації (Canadian Institute for Health Information – CIHI) має Канада. На сайті інституту подаються такі ресурси як «Кошторисник витрат на пацієнта» (Patient Cost Estimator) та інші інструменти калькулювання вартості медичних послуг.

Таким чином, у розвинених зарубіжних країнах застосовуються різноманітні підходи до встановлення тарифів на медичні послуги. Для Німеччини характерний G-DRG-метод (підхід), при якому тарифи розраховуються на основі собівартості та базового коефіцієнта. У Великій Британії NHS та HRG, відповідно до яких базові тарифи визначаються через середнє значення витрат у лікарнях.

Канада використовує капіталізаційну модель та відповідний їй нормативний метод, а у США – тарифи формуються шляхом переговорів між страховими компаніями та лікарнями.

Проведене дослідження основних підходів, які використовуються у розвинених країнах для калькулювання медичних послуг, свідчить про наявність альтернативних методик в цих питаннях. Кожен з підходів має власні переваги та недоліки, а вибір найбільш адаптованішого та оптимальнішого має лежати в площині отримання максимально точних і адекватних результатів калькулювання.

З позиції нашого критичного аналізу та оцінки, які базуються на врахуванні управлінських запитів керівників різних рівнів КНП, а також застосуванні елементів власного SWOT-аналізу для обґрунтування максимально придатного методу, можемо з високою ймовірністю стверджувати, що достатньо перспективним і виправданим буде використання функціонального методу калькулювання, або так званого ABC-подібної моделі калькулювання. Але оскільки для КНП такий підхід достатньо складний, адже передбачає значну деталізацію витрат за центрами їх виникнення, то можливою є реалізація спрощеного варіанту, наприклад за одним найбільш ємним відділенням. Ато ж запропоновані нами вище інновації варто реалізувати, комплексно поєднавши їх у процесно-орієнтовному підході калькулювання для більш точного розподілу непрямих витрат (рис.2.14).

Запропонована ієрархічна потокова модель з відповідними рівнями і реалізованими пропозиціями щодо драйверів і вагових коефіцієнтів розподілу непрямих витрат, виділених кольором у розробленій блок-схемі візуалізує новаторську складову дослідження та забезпечує точніший розрахунок собівартості й тарифів на медичні послуги. Її використання для формування обґрунтованих тарифів дозволить подолати наявність існуючих проблем у частині розподілу непрямих витрат.

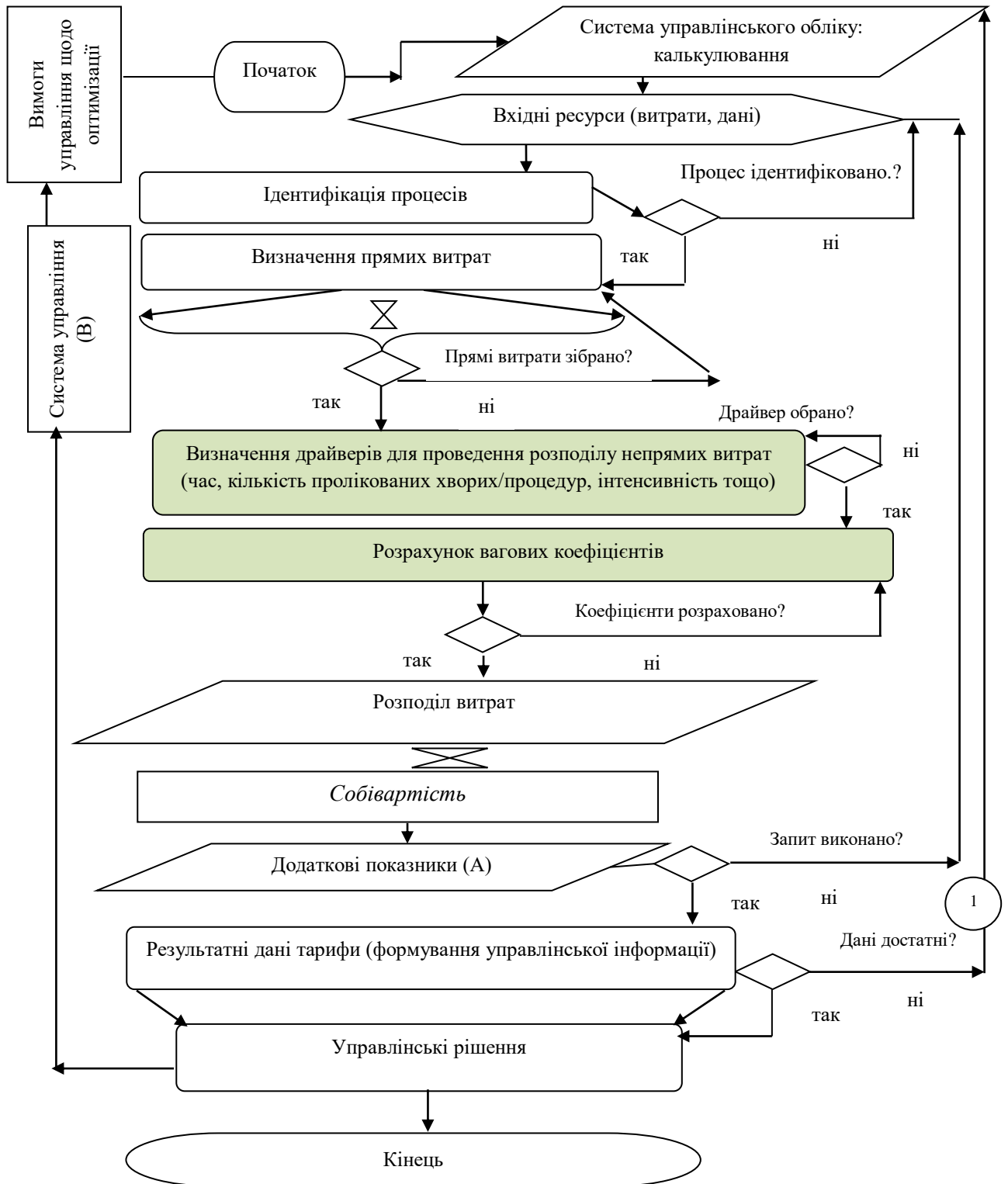


Рис. 2.14. Блок схема калькулювання медичних послуг КНП медичних закладів за процесно-орієнтованим підходом і з використанням часовозважених драйверів витрат

Примітка: А – рентабельність, резерв на відновлення матеріально-технічної бази

Процесно-орієнтований підхід до калькулювання з використанням часових драйверів і відповідним чином розрахованих вагових коефіцієнтів забезпечує порівняльність медичних послуг і наближення облікових оцінок до більш реального стану й досягнення більш коректного віднесення непрямих витрат на надані медичні послуги.

Висновки до розділу 2

Дослідження питання обліку в системі управління закладами охорони уможливило отримання важливих висновків і дало змогу запропонувати шляхи вирішення актуальних сучасних проблем, пов'язаних із забезпеченням стабільної діяльності та якісного надання медичних послуг, які лежать в площині облікової практики.

1. Через зростання ризиків і викликів, актуалізувалася проблема удосконалення системи обліку з метою її приведення у відповідність з сучасними управлінськими запитами та вимогами. Для покращення якісних кадрових показників, зокрема в контексті обґрунтування надбавок та доплат і їх обліку у дисертаційній роботі розроблена блок-схема оцінки та рейтингування лікарів. Це дозволить надавати реалістичну інформацію про рівень їхньої фаховості та використання як пацієнтами, так і керівництвом ЗОЗ для застосування мотиваційних і стимулюючих важелів та їх відображення в обліку.

2. В сучасних умовах облік приймає векторне спрямування у бік посилення аналітичної (застосування аналітичних методів й інструментарію для підготовки інформації для управління) та оптимізаційної (формування оптимізаційних моделей) складових. На основі ідентифікації специфічних галузевих рис охорони здоров'я на їх впливу на систему обліку обґрунтовано висновок про потребу в розвитку управлінського обліку, який має всі належні характеристики, що перетворюють його у дієвий важіль оптимізації та підвищення ефективності і якості надання медичних послуг.

3. Сучасний управлінський облік доцільно позиціонувати як складну інтегровану інформаційно-аналітичну систему підтримки управлінських рішень. Тобто з точки зору теоретичного вирішення питання ідентифікації, управлінський облік в КНП слід вважати системою формування, оброблення й аналітичної інтерпретації економічної інформації про фінансово-господарську діяльність, яка забезпечує ефективне оперативно-тактичне та стратегічне управління медичним закладом і якісне надання медичних послуг.

4. На основі врахування сучасних викликів, запитів і потреб, притаманних діяльності суб'єктів охорони здоров'я, обґрунтована доцільність і побудована структурна схема інтегрованої системи обліку для управління КНП медичними закладами, яка включає в себе не тільки облікову складову, а й інтеграцію з медичними інформаційними системами, бізнес аналітикою, аналізом великих даних, хмарними та іншими технологіями.

5. На підставі врахування галузевої специфіки аргументовано розглядати витрати з позиції можливості контролю (в класифікаційному понятті контрольовані + неконтрольовані), впливу на вартість медичних послуг (прямі + непрямі), виявлення обов'язковості та неодмінності існування незалежно від обсягів функціонування медичного закладу (постійні + змінні) тощо.

6. Для розширеної аналітики в обліку витрат запропонована класифікація витрат за джерелами фінансування, зокрема: витрати на надання послуг за Програмами медичних гарантій (+ облік їх в розрізі Програм); витрати на послуги та діяльність, що фінансується з місцевого бюджету; витрати на надання платних медичних послуг (в розрізі їх видів); витрати на медичні послуги і діяльність, що здійснюються за рахунок благодійної, гуманітарної допомоги; витрати, що здійснюються в рамках здійснення діяльності по виграних грантах; витрати, пов'язані з орендою; інші витрати. Багатомірна класифікація витрат сприятиме їхній оптимізації на засадах проведення аналізу та виявлення показників, здатних сприяти цьому.

7. Для посилення контролю якості надання медичних послуг, а також раціональності витрачання бюджетних коштів, обґрунтована класифікація витрат за напрямками медичної допомоги (первинна, амбулаторно-поліклінічна, стаціонарна, екстрена, реабілітаційна, паліативна, діагностично-допоміжна, профілактична) – 1 рівень, в розрізі структурних підрозділів (відділення, служби, кабінети тощо) – 2 рівень, за економічним змістом витрат (заробітна плати з нарахуваннями, витрати на комунальні послуги, амортизація, медикаменти тощо) – 3 рівень, яку слід використовувати при веденні управлінського обліку.

8. Для удосконалення калькулювання розроблено блок-схему управлінського обліку доходів і витрат КНП медичних закладів з обґрунтуванням і формалізацією усіх відповідних показників, адаптованих до галузевих особливостей. На основі узагальнення специфічних характеристик галузі вироблено покрокову схему аналізу беззбитковості, яку доцільно реалізовувати в управлінському обліку КНП медичних закладів і запропонована формула точки беззбитковості, адаптована для конкретного виду медичної допомоги (послуги, або пакета медичних послуг).

9. Для удосконалення чинної методики калькулювання запропоновано підхід до розподілу непрямих витрат на основі вагових коефіцієнтів, встановлених з урахуванням часу виконання процедур. Ідентифіковано вагові коефіцієнти, обчислені на основі середнього нормативного часу виконання тесту для 15 процедур, та побудовано блок-схему калькулювання медичних послуг КНП медичних закладів за процесно-орієнтованим підходом і з часово-зважених драйверів витрат, що забезпечує порівняльність медичних послуг і наближення облікових оцінок до більш реального стану й досягнення більш коректного віднесення непрямих витрат на надані медичні послуги.

Основні результати наукового дослідження опубліковано у [44; 49; 50; 212].

РОЗДІЛ 3.

АНАЛІЗ ЯК ОСНОВА ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

3.1. Звітність як джерело аналізу діяльності суб'єктів охорони здоров'я в сучасних умовах

Здійснення діяльності в умовах нестабільності неможливе без проведення потрібних для управління аналітичних обчислень і прогнозів. Інформаційною базою їхнього проведення та реалізації є дані обліку й звітності медичного закладу. Завдяки реальності облікових показників та вмілому застосуванню сучасного аналітичного інструментарію уможлиблюється досягнення оптимізаційних результатів, підвищення ефективності діяльності та якості надання медичних послуг. Для проведення аналізу можна використовувати різні джерела, однак найбільш вагомими та інформаційно ємними є форми звітності.

У суб'єктах охорони формують та подають у відповідні інстанції різні форми звітності (головно фінансову, бюджетну, статистичну). При цьому для внутрішніх потреб кожен суб'єкт охорони здоров'я може реалізовувати генерацію внутрішньої звітності, необхідної для управління. В зарубіжній практиці функціонування медичних закладів такий вид звітності має назву управлінська. Між усіма видами звітності існує тісний взаємозв'язок (рис. 3.1), оскільки база їх формування практично одна й та ж сама – система бухгалтерського обліку. Однак відмінності також існують, особливо між управлінською та усіма іншими формами звітності.

Основна риса взаємозв'язку між фінансовою, бюджетною, статистичною й управлінською звітністю полягає у взаємодоповнюваності інформації їхніх форм і придатності до використання для цілей аналізу діяльності.

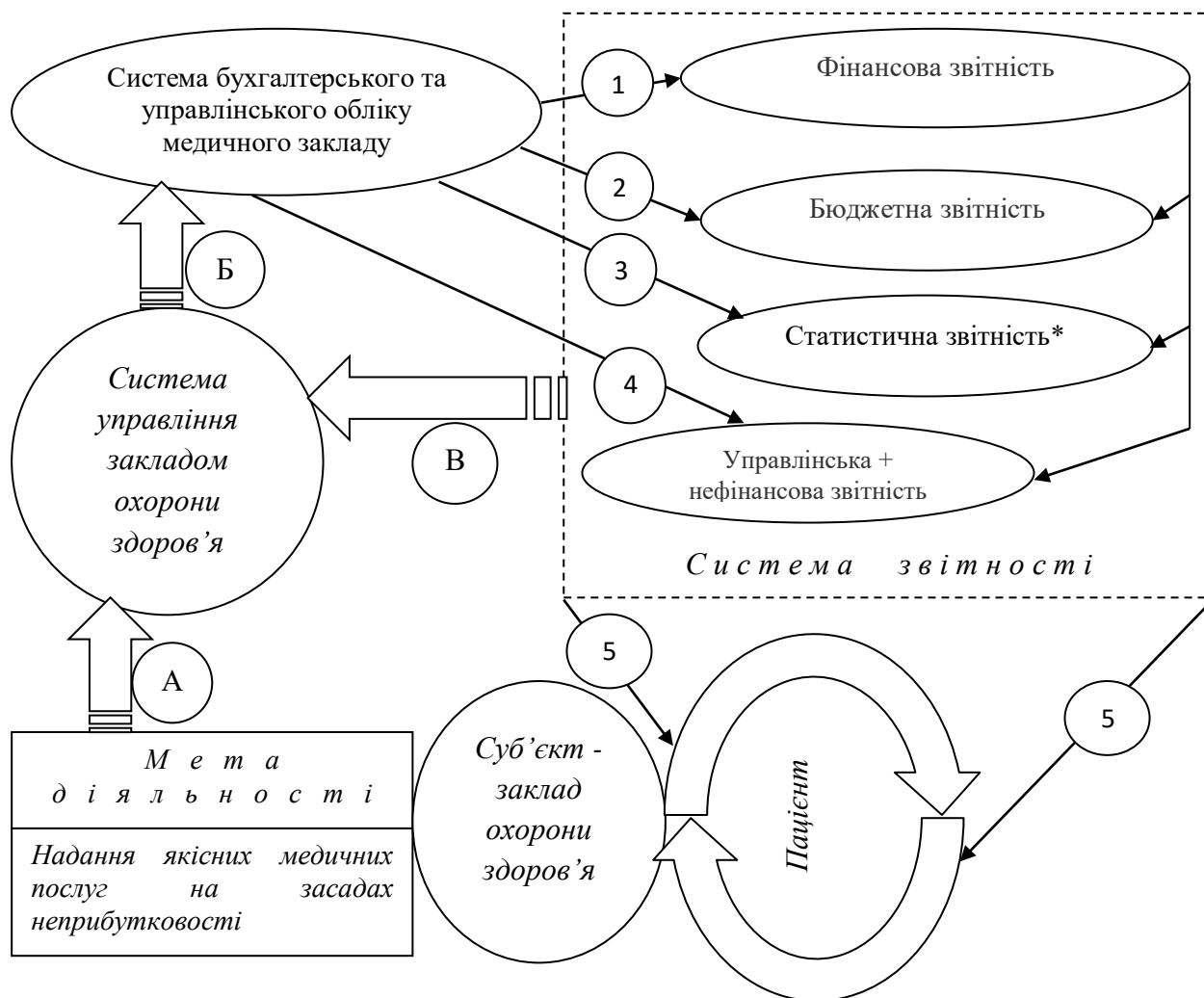


Рис. 3.1. Форми звітності закладів охорони здоров'я та взаємозв'язок між ними

Примітки: 1 – узагальнення даних бухгалтерського обліку для формування законодавчо встановленого переліку форм фінансової звітності; 2 – узагальнення даних про надходження й використання бюджетних коштів в розрізі законодавчо встановленого переліку форм бюджетної звітності; 3 – використання даних обліку для узагальнення статистичних показників; * – звітність передбачає використання для її формування даних кадрового та статистичного обліку, зокрема щодо кількості пацієнтів, захворюваності, обсягів наданих медичних послуг тощо; 4 – бухгалтерська інформація в деталізованому вигляді + дані управлінського (внутрішньогосподарського) обліку; 5 – надання публічної інформації (публічність звітності); А – ідентифікована в законодавстві; Б – організується на вимогу законодавства і згідно нормативно правових приписів; В – дані використовуються для управління та служать основою проведення основних і найбільш затребуваних видів аналізу; авторське узагальнення.

Окрім цього, вагомою особливістю усіх звітних форм є висока адаптованість для здійснення контролю за ефективністю використання ресурсного забезпечення закладів охорони здоров'я. Завдяки тому, що всі види

звітності (за невеликим винятком) базуються на даних бухгалтерського обліку, що також є їхньою спільною рисою і засвідчує тісноту взаємозв'язку, звітні форми уможливають різносторонню оцінку ресурсів для прийняття рішень (як оперативних, так і стратегічних). Більш деталізована ілюстраційна репрезентація взаємозв'язку різних видів звітності, подана нами на рис. 3.2, одночасно показує призначення та основні дані, які містять їх форми.



Рис. 3.2. Взаємозв'язок основних форм і показників звітності закладів охорони здоров'я та їх використання для цілей аналізу

Примітки: авторське узагальнення; 1 – база складання – облікові дані; 2 – інтеграція даних для всебічного аналізу діяльності закладу охорони здоров'я.

В цілому можна стверджувати, що атрактори взаємозв'язку основних форм звітності проявляються у такому:

1) фінансова звітність виступає основою формування бюджетної та управлінської звітності та забезпечує: по перше, контроль за використанням бюджетних коштів; по друге, стратегічне планування;

2) бюджетна звітність виступає основою формування управлінської звітності й забезпечує контроль за використанням коштів бюджету, отриманих як фінансування діяльності + дотримання законодавства в питаннях цільового використання коштів і принцип транспарентності;

3) статистична звітність серед іншого надає нефінансові показники, які дозволяють оцінити якість медичних послуг і ефективність використання ресурсів;

4) «управлінська звітність поєднує всі види даних для ухвалення оперативних та стратегічних рішень» [94, с.221-226; 96].

Таким чином, взаємозв'язок різних видів звітності та їхніх форм забезпечує комплексний контроль за діяльністю закладів охорони здоров'я, прозорість використання бюджетних коштів та ефективність управління ними. А зовнішній контроль і аудит, безумовно, суттєво посилює ці процеси [87, 249-253]. Однак об'єднувальним елементом у цій системі виступає аналіз для цілей управління, який узагальнює наявні показники завдяки використанню відповідного інструментарію та формує базу прийняття рішень, адаптовану до управлінських запитів. Тож з позиції аналізу різні форми звітності, як джерела даних, безумовно, є винятково важливими, але одночасно вони визначають вектор впливу на вибір показників для оцінки. Менеджмент закладу охорони здоров'я самостійно може обирати (і обирає) як самі показники, так і напрями їх аналізу. Критичний розгляд практики формування звітності та її використання для цілей аналізу в досліджуваних нами закладах охорони здоров'я дозволяє стверджувати, що є певні відмінності між акцентами різних суб'єктів у цих питаннях (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Акценти в питаннях аналізу та використання різних видів звітності для
оціночних цілей закладів охорони здоров'я

Заклади охорони здоров'я	Види звітності	Мета аналізу				Управлінські запити						Законодавчі вимоги				Всього	Разом в групі	
		а	б	в	г	д	ж	з	и	й	к	л	м	н	о			п
А	1					+			+	+			+			+	5	21
	2		+	+							+	+			+	+	6	
	3		+					+			+			+		+	5	
	4						+		+	+	+	+					5	
Б	1	+				+				+			+			+	5	15
	2				+							+			+	+	4	
	3									+			+		+		3	
	4						+			+	+						3	
В	1	+				+							+			+	4	17
	2			+							+			+	+		4	
	3		+					+			+		+		+		5	
	4		+				+			+	+						4	
Г	1	+				+				+			+			+	5	19
	2				+		+				+			+	+		5	
	3								+	+	+			+		+	5	
	4		+				+			+	+						4	
Д	1	+				+			+	+			+			+	6	20
	2				+						+			+	+		4	
	3		+	+							+		+		+		5	
	4		+				+		+	+		+					5	
Всього		4	7	3	3	5	6	2	5	10	7	10	5	5	5	15	92	-
Разом в групі		17				45						30				-	92	
Усього використання звітності																		
Види звітності / показник використання		1				2						3				4		
фактичне		25				23						23				21	92	
потенційне*		23				23						20				25	91	

Примітки: А – КНП «Тернопільська комунальна міська лікарня»; Б – КНП «Глинянська міська лікарня»; В – Тернопільська обласна клінічна лікарня; Г – КНП «Тернопільська міська комунальна лікарня»; Д – «Тернопільська міська комунальна лікарня швидкої допомоги»; 1 – фінансова звітність; 2 – бюджетна звітність; 3 – статистична звітність; 4 – управлінська звітність; а – оцінка фінансового стану; б – оцінка ефективності використання ресурсів; в – оцінка ефективності нових програм і проєктів; г – контроль за використанням бюджетних коштів; д – фінансові; ж – операційні; з – щодо ефективності лікування; и – щодо інвестування; й – щодо доходів; к – щодо прогнозування і планування; л – щодо ефективності використання ресурсів; м – щодо аудиту звітності; н – щодо показників результативності охорони здоров'я; о – щодо ефективності виконання бюджетних програм; п – щодо формування Стратегії розвитку; узагальнено автором за результатами опитування; * - встановлене за результатами опитування, взірєць анкети опитувальник подано в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Анкета-опитувальник
щодо фактичного та потенційно потрібного рівня використання звітності
з метою проведення аналізу

опитуваний _____
(посада, стаж роботи)

Контактні дані _____
(телефон/електронна адреса)

№ п/п	Запитання	Відповідь		Примітки*
		так	ні	
1	Яка звітність аналізується у підпорядкованому Вам закладі охорони здоров'я (за наявності): А) фінансова Б) бюджетна В) статистична Г) управлінська?	+	+	Доцільно розвивати
2	Чи доцільно проводити аналіз (оцінку) фінансового стану?		+	Якщо проводиться аналіз виконання кошторису, то автоматично можна зробити висновок про фінансовий стан
3	Чи доцільно проводити аналіз (оцінку) ефективності використання ресурсів?	+		
4	Чи доцільно проводити аналіз (оцінку) ефективності нових програм і проектів?	+		
5	Чи доцільно проводити аналіз і контроль за використанням бюджетних коштів?		+	Він постійно проводиться
6	Чи проводиться в закладі охорони здоров'я: А) фінансовий аналіз Б) стратегічний аналіз В) аналіз ефективності Г) інший вид аналізу?	+	+	Доцільно розвивати управлінський аналіз
7	Чи є актуальними управлінські запити, подані нижче: д – фінансові; ж – операційні; з – щодо ефективності лікування; и – щодо інвестування; й – щодо доходів; к – щодо прогнозування і планування; л – щодо ефективності використання ресурсів; м – щодо аудиту звітності; н – щодо показників результативності охорони здоров'я; о – щодо ефективності виконання бюджетних програм; п – щодо формування Стратегії розвитку	+	+	Здійснює медична статистика Здійснюється в процесі діяльності іншими інструментами

Примітки: * - вказати свої побажання щодо доцільності чи недоцільності застосування тої чи іншої опції; узагальнені результати (за найбільшою кількістю аналогічних відповідей)

Як свідчать результати проведеного дослідження, остаточні рішення з питань проведення аналізу, вибору його показників і напрямів багато в чому залежать від управлінських запитів на інформацію для прийняття рішень. Також важливу роль відіграють технічні й програмні можливості. Як справедливо зазначають вчені та практики, «використання цифрових технологій українськими бізнес-структурами в останні роки стало необхідною умовою їхнього динамічного розвитку та виживання в умовах жорсткої конкуренції» [211, с. 219]. Окрім цього, суттєву роль відіграють законодавчі вимоги, які загалом не прямо спонукають до здійснення аналітичних обчислень. В опитувальних анкетах більшість фахівців керівних ланок закладів охорони здоров'я, дотичних до економічних питань виражають доцільність здійснення для внутрішніх цілей певних аналітичних процедур. З позиції теорії обрані показники і вписані респондентами у примітках зауваження й побажання визначають потреби у формуванні відповідних форм управлінської звітності. Остання, практично (за невеликим винятком) не формується в сфері охорони здоров'я, хоча існує потреба у формуванні даних, які виходять за рамки традиційних видів звітності (фінансової, бюджетної та статистичної).

Як бачимо, управлінські запити в закладах охорони здоров'я мають суттєвий вплив на вибір показників і напрямів економічного аналізу, оскільки вони визначають, які саме дані потрібні для прийняття рішень. Здебільшого керівництву необхідна інформація, яка дозволяє реалізовувати оперативні й стратегічні цілі, а також сприяє ефективному використанню ресурсів. Відповідно, управлінська звітність, як жодна інша, максимально адаптована до вимог сучасного менеджменту закладів охорони здоров'я, а отже, її доцільно розвивати й впроваджувати в практику.

У зарубіжній практиці закладів охорони здоров'я використання такої звітності досить поширене, оскільки вона надає чітку точкову інформацію для управління та є важливим інструментом для прийняття рішень на всіх його рівнях. Управлінська звітність формується на основі даних бухгалтерського

обліку [39, с.121-125], клінічних показників та фінансової аналітики й залежить від організаційно-структурних особливостей охорони здоров'я та її суб'єктів. Умовно основні види звітності в розвинених країнах, зокрема європейських, можна розмежувати на дві основні групи – фінансова та нефінансова. Перша головню включає дані, пов'язані з доходами та витратами. Друга – інформацію про ефективність, продуктивність, якість. Одним з найяскравіших прикладів формування та використання звітності обох груп для проведення аналізу, який може послужити позитивним досвідом, корисним для України, є звіти національної служби здоров'я (NHS) Великобританії. Зокрема, критичний аналіз змісту й структури цих звітів, які узагальнені в додатку Г, свідчить, що вони змінювалися, удосконалювалися та деталізувалися.

Якщо згрупувати схожі змістовні складові звітів, то можна виокремити звіти: фінансові; про продуктивність; про якість медичних послуг. З позиції класифікації типу «фінансові» – «нефінансові», то дві останні групи якраз належать до других. Окрім цього в складі звітів публікуються низка додатків, які деталізують досягнуті показники в галузі охорони здоров'я й стосуються рівня виконання зобов'язань держави в питаннях медичного обслуговування. Для цієї звітності характерна висока прозорість і вона містить інформацію щодо парламентської підзвітності та аудиторського висновку.

Зведення інформації, як свідчить проведений нами критичний аналіз опублікованих звітів [174-177], вимагає від суб'єктів охорони здоров'я (закладів охорони здоров'я) фокусування на забезпеченні контролю витрат [19, с.126-128], ефективності використання ресурсів і якості надання медичних послуг. Аналіз звітних даних доступних звітів дозволяє стверджувати, що вони мають статистичне спрямування.

Тож заклади охорони здоров'я зобов'язані формувати інформацію відповідного характеру. До прикладу серед показників є динаміка захворюваності, витрат (за напрямками) (в тому числі як співвідношення звітного показника до показника базового рівня), фінансування за програмами

(психічне здоров'я, діабет тощо), кадрове забезпечення, обсяги витрат на оплату праці (основна і додаткова в коефіцієнтних вираженнях), кількість персоналу (зокрема середня чисельність зайнятих працівників та його використання, доходів і їх джерел, кількість пролікованих хворих) тощо. Статистичні показники, які формують українські заклади здоров'я, частково відповідають цій інформації. Натомість фінансова звітність (перша класифікаційна група) включає: порівняння фактичних витрат і запланованих; аналіз собівартості послуг за їх видами. Фінансові звіти включають в себе Звіт про фінансовий стан, Звіт про сукупні чисті витрати, Звіт про зміни у власному капіталі, Звіт про рух грошових коштів, примітки до фінансової звітності. Практично ці форми значною мірою відповідають українській практиці формування фінансової звітності. Проте у нас існує прогалина, яка стосується репрезентованих у Звіті NHS Великобританії даних щодо продуктивності закладів хорони здоров'я (тривалість очікування на лікування, використання ліжко-місць, середній час перебування у стаціонарі та ін.) та якості медичної допомоги (рівень задоволеності пацієнтів, кількість ускладнень чи повторних госпіталізацій, кількість випадків інфекцій, пов'язаних з медичною допомогою та ін.) (див. додаток Н).

В багатьох європейських країнах звітність, яка активно використовується в цілях аналізу і є його винятковим важливим джерелом, може бути репрезентована в трьох основних напрямках – фінансовому, результативному та якісному. Свідченням цього є офіційні оприлюднені її дані, що стосуються досліджуваної нами галузі (табл. 3.3).

В усіх вищеназваних країнах активно застосовують електронні системи подання звітності різних модифікацій, але в основі яких лежить система класифікації пацієнтів, які належать до діагностично пов'язаних груп. Каналами електронного зв'язку звітні дані передаються у відповідні інституції, наприклад, в Данії – до Міністерства охорони здоров'я, у Франції до регіональних рад, що надають фінансування.

Таблиця 3.3

Акценти звітності та її основних видів в закладах охорони здоров'я країн ЄС

Країна	Вид звітності	Основні показники для аналізу	Фокус звітності	Доцільність застосування
Данія	Фінансові звіти	Витрати на одного пацієнта в розрізі груп захворювань та їх порівняння між лікарнями	Підвищення ефективності діяльності медичних закладів + контроль витрат	+
	Звіти про ефективність	Час очікування на прийом Тривалість лікування у стаціонарі		+
	Звіти про якість	Рівень задоволеності пацієнтів Кількість повторних звернень і госпіталізації; Кількість випадків госпітальних інфекцій		+
Німеччина (лікарняні каси + медичні заклади)	Фінансові звіти	Витрати на лікування 1 пацієнта Порівняння тарифів з фактичними витратами	Ефективність фінансування, результативність лікування, економічність (в питаннях використання ресурсів)	+
	Операційні звіти	Завантаженість лікарні = середня тривалість лікування в стаціонарі Використання ліжок Кількість пацієнтів на 1 лікаря чи медсестру		+
	Звіт про якість лікування	Смертність; кількість повторних звернень і госпіталізації; динаміка одужання; оцінка задоволеності послугами		+
Франція (звітність через Агентство медпослуг (ARS))	Фінансові звіти	Витрати (за видами: на медикаменти + заробітну плату + капітальні витрати) та їх порівняння у державних і приватних інституціях	Ефективне планування бюджетів + контроль якості послуг	+
	Звіт про ефективність ресурсів	Завантаженість персоналу Показники використання медобладнання та технологій		+
	Звіти про показники якості	Рівень інфекцій та ускладнень після лікування Рівень задоволеності пацієнтів Час очікування на прийом		+
Швеція	Звітність про витрати і доходи*	Витрати на одну медичну послугу + порівняння витрат між регіональними лікарнями	Результативність діяльності та ефективність використання фінансування	+
	Звітність про продуктивність	Середній час очікування на лікування Завантаженість ліжкового фонду Кількість консультацій на одного лікаря		+
	Звітність про якість медичної допомоги	Рівень задоволеності пацієнтів Рівень смертності чи ускладнень		+

Примітки: * - частково відповідає фінансовій звітності; узагальнено на основі доступних форм звітності в мережі Інтернет

Звітність може бути місячна, квартальна й річна. Для неї характерна, через різні її види, інтеграція фінансових і нефінансових показників, використання комп'ютерних систем формування, прозорість і фокусування на результативності діяльності медичних закладів. Це дозволяє європейським закладам охорони здоров'я ефективно використовувати звітність з аналітичною метою, забезпечувати ефективне управління, приймати обґрунтовані рішення й досягати високих показників якості медичних послуг.

Для України корисним буде розвиток саме управлінської звітності, яка наразі, як свідчить ознайомлення з практикою формування звітних даних досліджуваних закладів охорони здоров'я, є практично не розвиненою. Однак потреба управління, безумовно, засвідчує доцільність розвитку звітності у такому напрямі, оскільки менеджерські запити (які, були досліджені нами вище) в основному скеровані на фінансову сторону, операційні питання, ефективність і результативність. Відповідно до цього, модель звітності (в розрізі різних її видів) для цілей аналізу включатиме такі елементи як управлінські запити, відповідні показники для аналізу, їх стандартизація, напрями аналізу, їхня інтеграція тощо (рис. 3.3).

Розроблена модель враховує результати наших досліджень управлінських запитів, а також зарубіжного, зокрема, європейського досвіду з формування звітності. Використання бухгалтерських даних і показників звітності є базою для проведення аналізу. Вони забезпечують виняткову об'єктивність усіх аналітичних обчислень. Але в сучасних умовах нестабільності, як бачимо, є велика потреба у більш широкому спектрі вихідних даних для аналізу, отож використання не лише бюджетної й статистичної, а й управлінської звітності, дозволить задовольняти усі запити менеджменту закладів охорони здоров'я. При цьому основні їхні спрямування полягають у забезпеченні контролю за виконанням бюджетів і ефективності надання медичних послуг, оцінці виконання планових показників, модернізації, покращення якості медичного обслуговування тощо.



Рис. 3.3. Модель звітності закладів охорони здоров'я, адаптована для цілей аналізу та управління

Примітки: (1) – аналіз прямих і непрямих витрат; розрахунок собівартості лікування за кожною медичною послугою (процедурою); порівняльний аналіз витрат різних структурних медичних підрозділів; (2) – аналіз джерел фінансування (бюджетні кошти, надходження від надання платних послуг, гранти тощо); оцінка динаміки доходів в різні

періоди; (3) – оцінка ефективності використання медичного обладнання, приміщень; ефективність роботи персоналу (продуктивність медичного персоналу в розрізі лікарів, середнього медперсоналу); (4) – порівняння економічних показників із показниками якості, зокрема кількість повторних госпіталізацій, ускладнень тощо); складання прогнозів щодо потенційних витрат і доходів на основі аналізу минулих періодів, моделювання альтернативних сценаріїв діяльності та фінансування.

Для цілісного розвитку управлінської звітності (яка, як свідчить ознайомлення з практикою облікової діяльності досліджуваних КНП вже певною мірою присутня) потрібне детальне дослідження та аналіз. Однак в межах нашого наукового пошуку (через існуючі рамкові обсягові обмеження), можна розвинути й запропонувати реалізувати багато інноваційних положень в Звіті про управління, який входить у склад річної звітності великих медичних закладів.

Такий підхід дозволить не тільки підготувати деяке базове підґрунтя для реалізації комплексного підходу з формування управлінської звітності у майбутньому, а й оперативно використати й врахувати в реальному часі ті вимоги, які вже ставить система управління до інформаційного забезпечення прийняття рішень, без суттєвої трансформаційної зміни існуючої облікової системи медичного закладу у бік запровадження повноцінного управлінського обліку.

Отже, відповідно до виявлених в процесі дослідження потреб і наявного зарубіжного досвіду формування звітності, орієнтованої на запити управління, можна запропонувати структуру Звіту про управління в складі 11 розділів (табл. 3.4).

Ця структура дозволяє охопити всі аспекти діяльності закладу охорони здоров'я, забезпечуючи комплексний підхід до аналізу його ефективності, але, одночасно, не вимагає суттєвої зміни інформаційної (облікової) системи медичного закладу в цілому.

Таблиця 3.4

Структура Звіту про управління, оптимізована з урахуванням запитів
менеджменту та наявного зарубіжного досвіду

Найменування розділу	Короткий зміст
Вступ	Стислий виклад основних результатів і досягнень, проблем. Наведення основних фінансових і операційних показників
1. Про заклад охорони здоров'я та його орієнтири	Місія та цілі, організаційна структура, основні послуги (перелік), статистика щодо кількості пацієнтів і рівня охоплення медичними послугами населення, показники соціально-екологічного змісту
2. Аналіз основних напрямів діяльності	
2.1. Медичні послуги	Кількісні показники (кількість: пролікованих хворих; виконаних лікувальних процедур тощо). Якісні показники (якість медпослуг, успішність лікування, рівень ускладнень, кількість повторних звернень, рівень дотримання медичних протоколів тощо).
2.2. Первинна меддопомога	Підписані декларації з сімейними лікарями. Виконання вимог (індикаторів), встановлених НСЗУ.
2.3. Профілактика і громадське здоров'я	Про проведені профілактичні заходи (вакцинація, скринінги). Висвітлення інформації про рівень охоплення населення профілактичними послугами.
3. Фінансова діяльність	
3.1. Джерела фінансування	Кошти НСЗУ за програмами медичних гарантій. Кошти місцевих бюджетів, гранти, благодійні внески. Власні доходи (платні послуги, оренда приміщень тощо).
3.2. Аналітика доходів і витрат	Динаміка доходів та витрат. Структура доходів і витрат.
3.3. Ефективність використання ресурсів	Аналіз собівартості послуг. Рентабельність окремих напрямів діяльності.
4. Система управління	Показники, що характеризують кадровий склад системи управління та його структуру. Підходи та принципи управління. Навчання, підвищення кваліфікації. Оцінка системи управління (за результатами опитувань).
5. Матеріально-технічна база	Показники стану та ефективності використання матеріальних ресурсів. Інвестиції у розвиток і модернізацію матеріально-технічної бази. Та їх ефективність Аналіз потреб у матеріальних ресурсах.
6. Цифровізація та інновації	Рівень інформатизації та цифровізації, використання сучасних інформаційних систем для економічних і медичних цілей. Впровадження нових технологій для покращення медичних послуг.

продовження таблиці 3.4

7. Стратегічна орієнтація на запити пацієнтів	Кількісні та якісні показники: Кількість і рівень задоволеності пацієнтів (динаміка) Стратегічні орієнтири (в тому числі комунікативні)
8. Державні і місцеві програми	Перелік, рівень виконання, перспективи покращення
9. Ризики, загрози та виклики	Аналіз ризиків (фінансових, кадрових, технологічних) і проблем та напрями їх подолання.
10. Перспективи	Пріоритети на наступний звітний період. Рекомендації для підвищення ефективності діяльності. Цілі щодо розвитку послуг, інфраструктури, персоналу.
11. Додатки	Графіки, таблиці, деталізовані фінансові звіти. Анкети, протоколи, інші документи, що підтверджують інформацію звіту

Примітка: авторське узагальнення

Важливими проблемами, які можуть виникнути у випадку спроби суб'єктів охорони здоров'я, особливо КНП, розширювати форми звітності полягають у:

- вирішенні дилеми достатності інформації про операційну діяльність, специфічність медичних послуг, а також витрат і ефективності інновацій зі звітністю;
- складнощах в питаннях обґрунтування показників, змісту і обсягу інформації у формах звітності, зокрема щодо якості надання послуг через специфічність інтегрування з фінансовими даними;
- потребі у наявності фахівців, що мають відповідні навички праці, вміння та компетентності, пов'язані з інтегруванням даних і їхньою підготовкою до аналізу;
- забезпеченні технічної, організаційної та інших умов формування звітності.

Наведений перелік далеко не вичерпний, але окреслені проблемні напрями визначають основні моменти, які слід враховувати при здійсненні розвитку звітності. Вони мають стати основою ідентифікації етапів процесу впровадження й використання управлінської звітності в рамках спрямування на оптимізацію діяльності закладу охорони здоров'я (рис. 3.4).

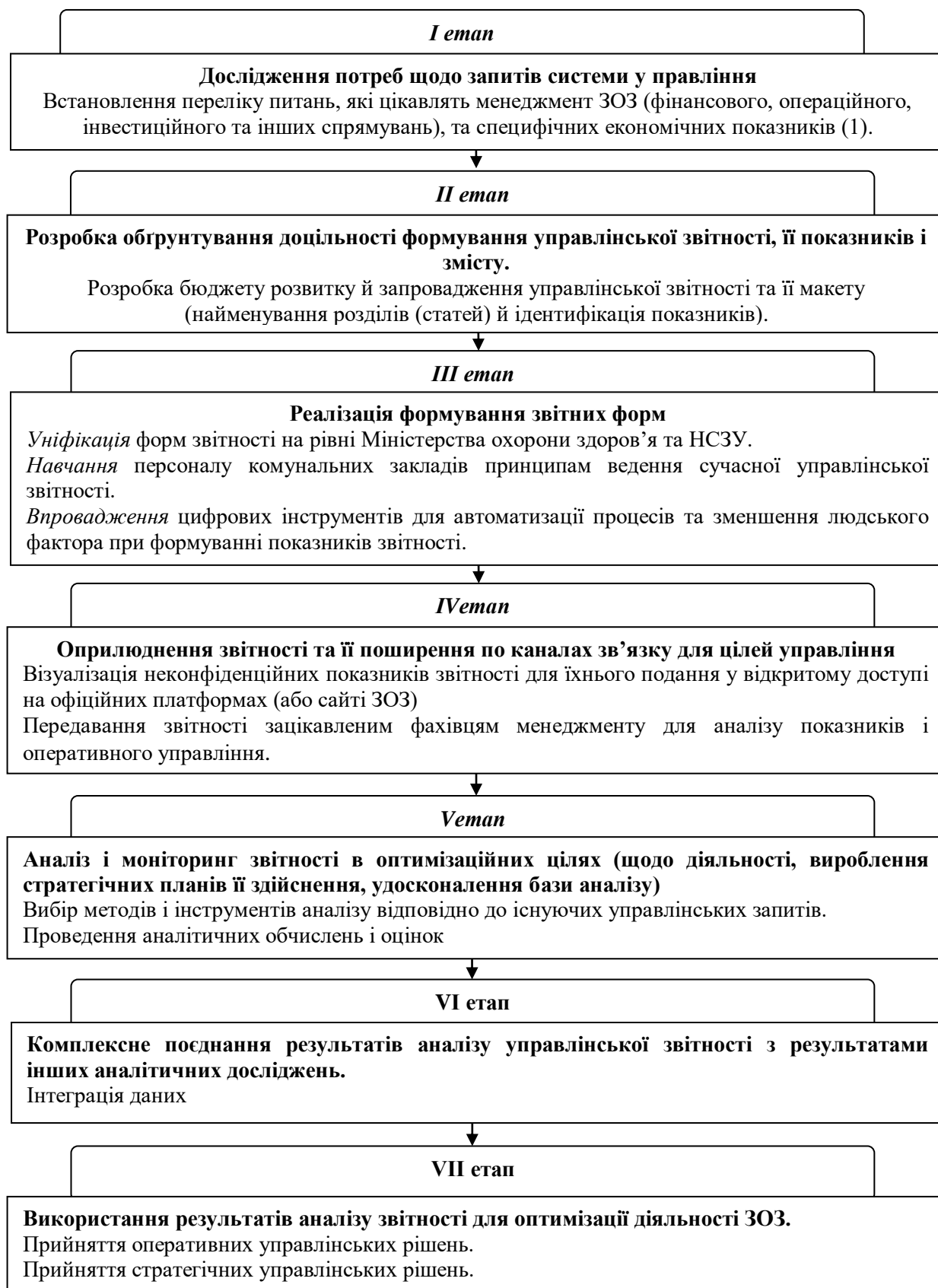


Рис. 3.4. Етапи процесу запровадження та використання управлінської звітності закладів охорони здоров'я
Джерело: сформовано автором самостійно

Як бачимо, процес запровадження управлінської звітності вимагає врахування низки моментів, але забезпечує ефективну підготовку даних для прийняття оперативних й стратегічних рішень.

Для уточнення дещо варто деталізувати 1 етап запропонованого нами алгоритму розвитку й удосконалення звітності закладів охорони здоров'я в сучасних умовах. Отже, в розрізі ідентифікованих нами напрямів запитів в узагальненому складі можна репрезентувати у такому вигляді:

Фінансові запити: «Як оптимізувати витрати ЗОЗ?»

Рекомендовані показники: структура витрат (для оптимізації слід обрати найбільш ємні витрати, наприклад, на оплату праці, комунальних послуг і таке ін.); порівняння фактичних і планових витрат;

Операційні запити: «Як оптимізувати ресурсовикористання (наприклад, ліжковий фонд)?»

Рекомендовані показники: завантаженість ліжок (% використання); середня тривалість перебування пацієнта в стаціонарі; витрати на утримання 1 ліжко-дня;

Запити щодо ефективності (можливі варіанти: ресурсовикористання, або лікування – від вибору залежить перелік показників). Якщо обрати запит «Чи економічно вигідне впровадження нових медичних технологій?» тобто ефективність лікування, то:

Рекомендовані показники: собівартість процедури чи лікування загалом; порівняння витрат і результатів (% хворих, які повністю одужали); порівняння вартості лікування з вартістю здійснення профілактичних заходів;

Інші запити, наприклад, інвестиційні: «Чи доцільним буде інвестування в модернізацію медичного обладнання?»

Рекомендовані показники: рентабельність інвестицій; рівень окупності інвестицій (+ період окупності).

Варто зауважити, що і зміст запитів і вибір показників багато в чому залежить від типу закладу охорони здоров'я, зокрема його організаційно-

правової форми. Зокрема, додатковими аспектами звітності для неприбуткових КНП є:

- вимога подання податкової звітності для суб'єктів, що мають статус неприбуткової організації (Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації);
- обов'язок подання звітності про цільове використання бюджетних коштів;
- вимога подання фінансової звітності згідно з вимогами Нацстандартів обліку (НП(С)БО);
- для великих і середніх медзакладів зобов'язання щодо проведення аудиторських перевірок і репрезентації аудиторських висновків для забезпечення дотримання принципу транспарентності й прозорості звітності і діяльності з надання медичних послуг.

Загалом неприбутковий статус КНП означає, що вони не мають на меті отримання прибутку для його подальшого розподілу, а спрямовують усі доходи на статутні цілі. Проте всі вимоги щодо звітності та використання бюджетних коштів залишаються чинними і регулюються законодавством. Інтегрований підхід до звітності та проведення аналізу, акцент на якому варто робити в сучасних умовах, є винятково дієвим інструментом підвищення ефективності та покращення якості надання медичних послуг закладами охорони здоров'я.

Загалом розвинуте питання удосконалення звітності закладів охорони здоров'я як інформаційного джерела аналізу через розробку етапів запровадження та використання управлінської звітності в подальшому вимагає деталізації в контексті форм такої звітності, їх змістовного наповнення, відповідальних осіб і вирішення організаційно методичних питань складання.

Не менш важливо реалізувати завдання зі стандартизації показників аналізу, для чого мають бути розроблені єдині методики розрахунку економічних показників для медичних закладів. Усі ці інновації у відповідь на трансформацію управлінських запитів засвідчують, що саме останні є головним

драйвером, який визначає пріоритети економічного аналізу та джерела інформації для нього.

Ефективна відповідь на ці запити залежить від грамотного використання даних бухгалтерського обліку, методик аналізу та інформаційних технологій. Запропонована модель звітності закладів охорони здоров'я, яка орієнтована на потреби аналізу діяльності та підвищення ефективності через інтеграцію фінансових, медичних та управлінських показників, забезпечить прозорість, актуальність і якість даних, а також дозволить ефективніше використовувати ресурси закладу та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

3.2. Показники та аналіз результативності діяльності закладів охорони здоров'я

Вирішення проблеми забезпечення зростання ефективності діяльності закладів охорони здоров'я та якості медичних послуг на засадах розвитку звітності та застосування даних аналізу при прийнятті рішень є одним з найбільш дієвих і перспективних шляхів, яким можуть скористатися практично усі медичні заклади. Виходячи із сучасних викликів розвиток методик аналізу та удосконалення його показників особливо актуалізується у зв'язку з потребою отримання інформації, здатної визначати можливості уникнення ризиків, та забезпечувати подолання кризових станів. Особливий акцент зараз з боку закладів охорони здоров'я робиться на ефективності та результативності. В цьому випадку є потреба в удосконаленні існуючих аналітичних підходів, розвитку більш сучасних методів дослідження, в тому числі характерних застосуванням інформаційних технологій та штучного інтелекту. Хорошим вихідним матеріалом для реалізації завдання із забезпечення наукової логіки дослідження, системності й практичної цінності результатів з розробки удосконалюючих пропозицій, пов'язаних з аналізом в сфері охорони здоров'я, безумовно, є зарубіжний досвід.

Критичний аналіз доступних інформаційних джерел [206] щодо нього дозволяє стверджувати, що ефективність в сфері охорони здоров'я варто розглядати в двох площинах. По перше, з суспільної (позиції держави в питанні охорони здоров'я та споживачів – пацієнтів), по друге, з економічної точки зору. Відповідно, ефективність в сфері охорони здоров'я зарубіжних країн визначається у вигляді: ключових показників ефективності (КПІ) – рівень задоволеності пацієнтів послугами, доступність медичних послуг, якість лікування (частота ускладнень, рівень повторних звернень тощо), витрати на одного пацієнта, собівартість лікування; економічної ефективності – як співвідношення витрат і отриманих результатів чи витрати на конкретну медичну послугу (процедуру) тощо. У першому випадку використовуються зазвичай стандартизовані підходи до оцінки, які реалізуються з допомогою платформ, інтегрованих в національні електронні системи охорони здоров'я [142, с. 47-50; 143, с. 121-124]. В другому – шляхом проведення аналізу ефективності витрат (Cost-Effectiveness Analysis), аналізу вигід (Cost-Benefit Analysis) та аналізу витрат на основі діяльності (Activity-Based Costing).

Проте це не вичерпний перелік інструментів та підходів аналізу, оскільки в європейських країнах активно розвивається потреба в отриманні різнопланової інформації та даних про результати діяльності закладів охорони здоров'я для активізації пошуку оптимізаційних альтернатив у ній. В цьому контексті слід зазначити, що у Європі використовуються електронні системи, які уможливають автоматизоване збирання та аналіз не тільки медичних, а й інших даних. Цьому сприяє інтеграція різни платформ, в тому числі аналітичних систем для обліку результативності.

Іншою важливою сучасною характеристикою розвитку охорони здоров'я є аналітика великих даних (Big Data Analytics). Вона передбачає аналіз як великих обсягів медичних даних для встановлення трендів, оцінки ефективності й прогнозування, так і використання машинного навчання при виявленні ризиків і пошуку шляхів оптимізації в сфері медицини. Серед інших

поширених методів варто звернути увагу на пацієнто-орієнтовані оцінки й порівняльний аналіз ефективності тощо (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Основні види аналізу та їхні показники в сфері охорони здоров'я європейських країн

Примітки: 1 – на засадах застосування платформи Euro Health Consumer Index [172]; * - найважливіші приклади систем оцінки: Великобританія – National Health Service (NHS) [165] активно впроваджує PROMs і PREMs для оцінки якості послуг; Німеччина – висока роль фінансового аналізу через використання DRG-системи (Diagnosis-Related Groups) для оплати послуг [190]; Швеція – орієнтація на інтегровані підходи та аналіз ефективності з акцентом на задоволеність пацієнтів.

Популярними аналітичними системами, які активно використовуються в європейських країнах в сфері охорони здоров'я, є також ті, що спрямовані на оцінку менеджменту. В цьому контексті слід акцентувати увагу на факті наявності та використання міжнародних стандартів і сертифікації. У їх складі – Стандарт 9001 в медицині (ISO 9001), що містить рекомендації з питань оцінки якості системи управління медичних установ, та стандарти (Joint Commission

International (JCI)), які уможливають високоякісну перевірку, пов'язану з акредитацією в медичній сфері.

Акредитація медичних закладів і послуг при цьому фокусується на безпеці пацієнтів та управлінні якістю. Не менш актуальними в європейській практиці є також моделі управління ефективністю, зокрема: система збалансованих показників для оцінки ефективності діяльності закладу з точки зору фінансів, пацієнтів, внутрішніх процесів і розвитку персоналу (Balanced Scorecard – BSC); система оцінки технічної ефективності закладів охорони здоров'я шляхом порівняння ресурсів і результатів (Data Envelopment Analysis – DEA [196, с. 1022]. Ці підходи дозволяють системно оцінити ефективність медичної діяльності, оптимізувати використання ресурсів та підвищити якість медичних послуг. Досліджуючи підходи в аналізі в сфері охорони здоров'я, слід звернути увагу на цікавий досвід Польщі, у якій найбільш поширеним методом є DEA, який визначає ефективність за допомогою перетворення входів на ефект. В такому підході виділяється дві функції: по-перше, збільшення величини ефекту при незмінних входних даних, і по-друге, процес мінімізації витрат при стабільному рівні ефекту. В даному випадку застосовують метод лінійного програмування з метою визначення кривої ефективності [195, с. 96-97].

В таблиці 3.5 нами узагальнено переваги та недоліки застосування даного методу.

У процесі розвитку економіки та техніки метод DEA удосконалювався, і сьогодні є багато його модифікацій. Ці моделі умовно можна поділити на дві групи – з фіксованими та змінними ефектами. До моделей зі змінними ефектами відносяться: модель DRS, модель NDRS, модель IRS, та модель NIRS. Прикладом другого типу з показниками диференціації моделі DEA є її орієнтація чи не орієнтація щодо сили дії або ефекту. Так, орієнтованість моделі на ефект вказує на скільки вона повинна збільшити величину рівня витрат, щоб медичний заклад вважався ефективним.

Таблиця 3.5

Переваги і недоліки застосування методу DEA в діяльності закладів охорони

Переваги	Недоліки
Витрати і результати подаються у різних одиницях виміру (уможлиблюється різностороння репрезентація інформації, зокрема й по не чітко визначених вхідних та вихідних даних)	Високий рівень чутливості до нестандартних змін, що в результаті впливає на ефективність діяльності
Дозволяє виявляти екстремальні значення показників, які не помічені у процесі використання інших методів	Реалізує оцінку лише відносних показників ефективності
Еталонні значення показників встановлюються виходячи з отриманих результатів із врахуванням практичної сторони	Для методу характерна невизначеність тестових одиниць, тобто у випадку малої їх кількості існує небезпека формування неправдивої інформації, а у випадку великої кількості існує можливість присутності не ідентичних організацій
Метод не вимагає функціональних зв'язків між вхідними даними та ефектом	Процес вимірювання ефективності проходить відповідно до групи DMU, тому її присутність чи відсутність впливає на ефективність
Застосовується у багатовимірній ситуації, для якої характерна наявність більше одної статі витрат і ефекту	
Проводить оцінку величини витрат, які необхідно зекономити із врахуванням вхідних даних	
Метод не вимагає встановлення вагових коефіцієнтів показників	

Примітки: узагальнено на основі [195].

Враховуючи специфіку діяльності закладів охорони здоров'я відмітимо, що важливим також є застосування методів, які будуть аналізувати якість надання послуг [145, с. 169]. Зокрема, деякі дослідники [178, с.50-61] обґрунтовують доцільність використання методу SERVQUAL, який дозволяє визначити величину наданих медичних послуг і очікування клієнтів (*P-E*), а також є ключем до максимізації якості медичного обслуговування й мінімізації різниці між його якістю і очікуваннями.

При цьому робиться припущення, що розрив створюється через наявність п'ятьох основних прогалин, якими є:

- 1) різниця між очікуваннями пацієнта та працівниками, які надають медичні послуги;
- 2) різниця між сприйняттям медичного персоналу та визначеними стандартами обслуговування;
- 3) різниця між стандартами якості послуг, які надаються на даний момент часу (чи в змозі медичний персонал впоратись із поставленим завданням);
- 4) різниця між наданою медичною послугою та інформацією про неї;
- 5) різниця між очікуваною та отриманою послугами.

У формалізованому вигляді $P-E$ виражається у вигляді:

$$P-E = \sum w_i(P_i - E_i) \quad (3.1)$$

де: w_i - визначена вага i -тої медичної послуги;

P_i - сприйняття i -тої характеристики процесу обслуговування;

E_i - очікувана якість i -тої характеристики послуги.

Загальний алгоритм проведення обчислення за цією формулою може бути проілюстрований у вигляді рис. 3.6.

Так, якщо різниця у процесі розрахунку позитивна, то це означає що якість наданих медичних послуг висока. Коли показник дорівнює нулю, то якість надання медичних послуг нормальна. А у випадку від'ємного значення показника різниці, якість надання медичної послуги є низька і пацієнт не задоволений сервісом медичних послуг. Попри наявність певної доли суб'єктивізму при проведенні такої аналітичної оцінки, розглянутий підхід може бути використаний як основа для обґрунтування доцільних показників аналізу в сфері охорони здоров'я в Україні.

Загалом дослідження методів та підходів аналізу діяльності закладів охорони здоров'я у зарубіжних країнах свідчить про велике їх різноманіття.

Попри це, простежується чітке орієнтування на надання якісних медичних послуг, сталий розвиток у конкурентному середовищі [200], розробку медичних програм тощо.

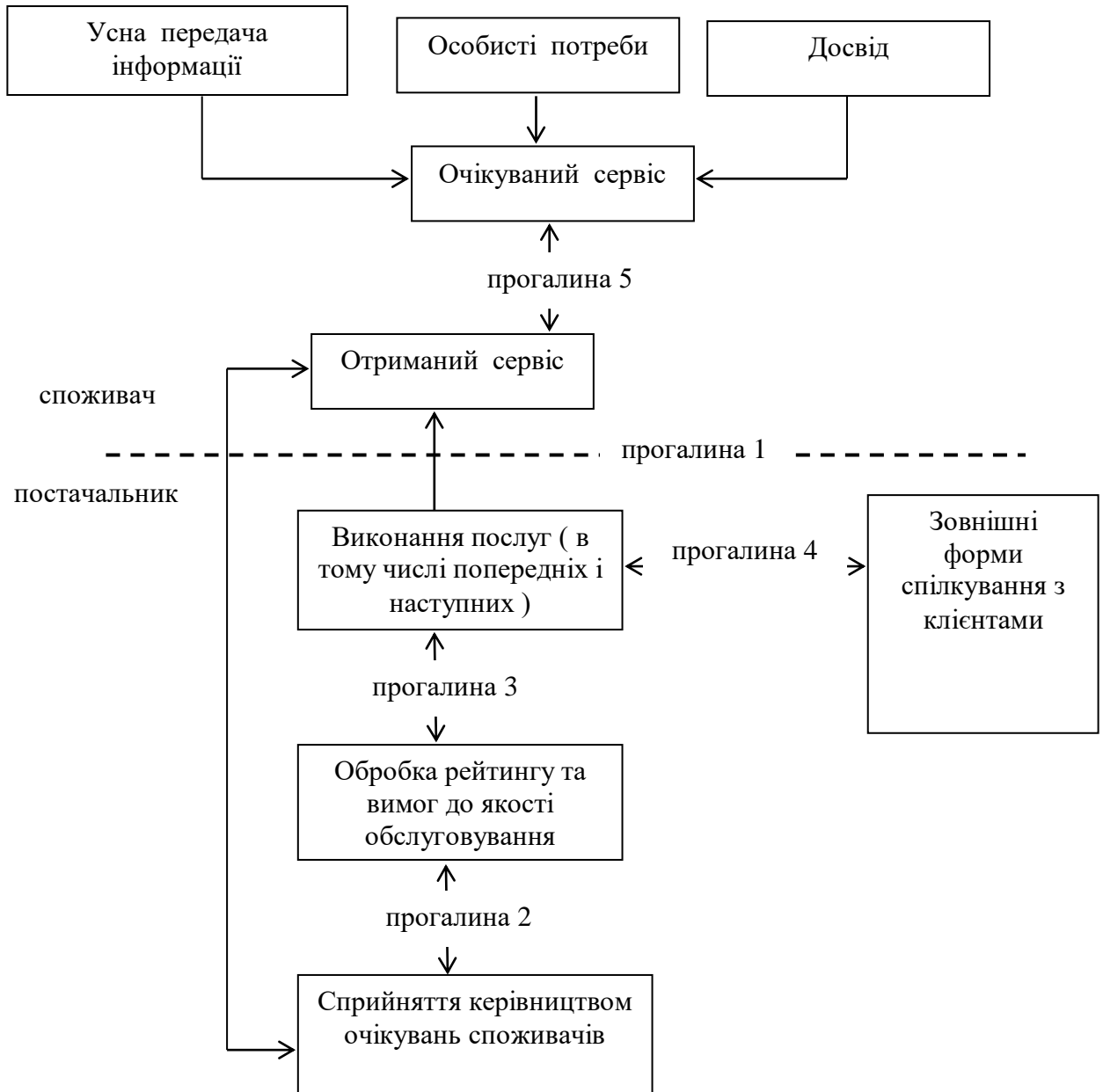


Рис. 3.6. Алгоритм розрахунку методу Servqual

Примітка: джерело [178, с.60]

В українській практиці аналіз в сфері охорони здоров'я в сучасних умовах також спрямований на вирішення актуальних проблем, пов'язаних з

наданням медичних послуг, забезпеченням їх якості й прагненням підвищувати ефективність діяльності у цій сфері.

Зокрема, на думку П. О. Гуржий: «Завданнями економічного аналізу діяльності медичного закладу слід визначити: пошук та розробку напрямів підвищення ефективності діяльності ЗОЗ; визначення резервів використання ресурсів медичного закладу; пошук та впровадження провідних технологій лікувального процесу; оцінку ефективності медичної допомоги; оцінку ефективності управлінських рішень» [23, с.99]. У сукупності можна зазначити, що усі завдання аналізу скеровані на забезпечення результативності діяльності в сфері охорони здоров'я. Можна з великою ймовірністю стверджувати, що досягнення цього результату визначається двома найважливішими чинниками: рівнем фінансового забезпечення закладів охорони здоров'я та ефективністю діяльності самих цих закладів.

Відповідно, існує потреба у здійсненні аналізу у двох названих напрямках. Акцент на цьому підтверджує думка вчених про те, що зараз «більша частина медичних установ... сформована без відповідності до сучасних вимог щодо внутрішньої структури підприємств, котрим все важче застосовувати інноваційні підходи в плануванні діяльності, координації внутрішніх процесів..., що ускладнює перспективи на майбутнє» [30, с. 161], а, отже, існує об'єктивна необхідність в удосконаленні показників і методики аналізу, на підставі результатів якого можна досягти максимальних позитивних результатів.

В Україні аналіз показників діяльності закладів охорони здоров'я здійснюється в розрізі певних груп, які охоплюють кількісно-якісні параметри. Окрім цього варто зауважити, що здебільшого при виборі показників і напрямів аналізу враховується їхня кореляція з тими статистичними даними, які суб'єкти охорони здоров'я зобов'язані подавати органам статистики. Така кореляція, безумовно має позитивне значення, оскільки статистичні дані оприлюднюються

і, тим самим, відбувається забезпечення прозорості та відкритості інформаційних даних щодо розвитку галузі загалом.

У таблиці 3.6 узагальнено найменування основних груп результуючих показників та проілюстровано рівень їхньої кореляції зі статистичними даними.

Таблиця 3.6

Основні показники аналізу результативності діяльності в сфері охорони здоров'я в Україні на мікро та макрорівнях

Показники	Формалізація обчислення	мікрорівень	макрорівень	Коефіцієнт кореляції
<i>Фінансові показники:</i>				
Витрати на одного пацієнта ($V_{п}$)	$V_{п} = \frac{\sum V_{заг}}{КП_{пролік}}$	+	+	1
Собівартість медичних послуг ($СВ_{мп}$)	$СВ_{мп} = V_{факт}$	+	-	0
Рівень виконання фінансового плану по доходах і витратах (відповідно: $ВФП_{доходи}$; $ВФП_{витрати}$)	$ВФП_{доходи} = \frac{\sum D_{факт}}{\sum D_{план}}$ $ВФП_{витрати} = \frac{\sum V_{факт}}{V_{план}}$	+	-	0
Рівень бюджетної залежності ($I_{зал}$)	$I_{зал} = \frac{\sum ФК_{нзсу}}{\sum ФК_{власні}}$	+	-	0
Коефіцієнт фінансової стійкості ($К_{стійкості}$) (оцінка самоокупності)	$К_{стійкості} = \frac{D_{мз}}{V_{мз}}$	+	-	0
Частка бюджетного фінансування у структурі доходів ($I_{бюдж}$)	$I_{бюдж} = \frac{\sum D_{нзсу}}{\sum D_{мз}}$	+	+	1
Дохід від надання платних медичних послуг ($D_{пл}$)	$D_{пл} = \sum НК_{пл}$	+	+	1
Співвідношення вартості медичних послуг і державних тарифів ($КВ_{від}$)	$КВ_{від} = \frac{ВМП_{вл}}{ВМП_{держ}}$	-	+	0
<i>Кореляція по групі</i>		8	3	0,375
<i>Медичні показники якості:</i>				
Середня тривалість госпіталізації ($ТГ_{сер}$)	$ТГ_{сер} = \frac{\sum ДГ}{N}$	+	+	1
Кількість пролікованих пацієнтів	Загальна кількість пролікованих хворих	+	+	1
Рівень летальності	Кількість випадків смерті при лікуванні	+	+	1
Частота повторних госпіталізацій	відсоток пацієнтів, які повернулися з тією ж патологією протягом 30 днів	+	+	1

продовження табл.3.6

Рівень задоволеності пацієнтів	результати опитувань щодо якості обслуговування	+	+	1
<i>Кореляція по групі</i>		5	5	1
<i>Операційні показники</i>				
Завантаженість ліжкового фонду (ЛФ _{зав})	$ЛФ_{зав} = \frac{Д_{зайн}}{ЗД_{дост}} \cdot 100\%$	+	+	1
Кількість прийомів на одного лікаря або кількість наданих послуг на одного лікаря (КВЛ _п)	$КВЛ_{п} = \frac{КП_{заг}}{КЛ_{л}}$	+	+	1
Рівень укомплектованості персоналом (УП _л)	$УП_{л} = \frac{КМП_{факт}}{КМП_{потр}}$	+	-	0
Час очікування на прийом (ЧО _{сер}) (менше 30 хв. – ефективна організація роботи)	$ЧО_{сер} = \frac{ЧО_{заг}}{КП_{заг}}$	+	-	0
Коефіцієнт використання обладнання (КВ _{обл}) (більше 80% – високе завантаження обладнання)	$КВ_{обл} = \frac{ЧВ_{факт}}{ЧВ_{нормат}} \cdot 100\%$	+	-	0
Співвідношення лікарів і пацієнтів (КЛ _{заб}) менше 1:1000 – нестача лікарів	$КЛ_{заб} = \frac{КЛ}{КП}$	-	+	0
<i>Кореляція по групі</i>		5	3	0,6

Примітки: $V_{заг}$ – загальна сума витрат; $КП_{пролік}$ – кількість пролікованих пацієнтів; $V_{факт}$ – фактичні витрати на надання кожного виду медичної послуги; $Д_{факт}$ – загальна сума фактичних доходів; $Д_{план}$ – сума запланованих доходів; $V_{факт}$ – загальна сума фактичних витрат; $V_{план}$ – сума запланованих витрат; $ФК_{нзсу}$ – фінансування від НЗСУ; $ФК_{власні}$ – власні надходження суб'єкта сфери охорони здоров'я; $Д_{мз}$ – загальні доходи медзакладу; $V_{мз}$ – загальні витрати медзакладу; $Д_{нзсу}$ – доходи від НЗСУ; $НК_{пл}$ – загальні надходження від надання платних послуг; $ВМП_{вл}$ – собівартість медичних послуг суб'єктів охорони здоров'я (фактична); $ВМП_{держ}$ – державні тарифи на медичні послуги; $ДГ$ – дні госпіталізації (загальна сума) всіх пацієнтів у звітному періоді; N – кількість виписаних пацієнтів за звітний період; $Д_{зайн}$ – кількість ліжко-днів, зайнятих пацієнтами; $ЗД_{дост}$ – загальна кількість ліжко-днів, доступних у стаціонарі; $КП_{заг}$ – загальна кількість прийомів / наданих послуг; $КЛ_{л}$ – кількість лікуючих лікарів; $КМП_{факт}$ – фактична кількість медичного персоналу; $КМП_{потр}$ – необхідна кількість медичного персоналу; $ЧО_{заг}$ – загальний час очікування пацієнтів; $КП_{заг}$ – кількість пацієнтів; $ЧВ_{факт}$ – фактичний час використання обладнання; $ЧВ_{нормат}$ – доступний (нормативний) час використання обладнання; $КЛ$ та $КП$ – відповідно кількість лікарів і кількість пацієнтів.

Здійснений нами критично-порівняльний аналіз дозволяє стверджувати, що найбільш корельованими між мікро та макрорівнем за складом є медичні показники щодо якості. За своєю суттю ці показники служать основою

формування медичної статистики, тож вони достатньо врегульовані й стандартизовані. На другому місці за рівнем кореляції знаходяться операційні показники (коефіцієнт кореляції 0,6), які мають безпосередній стосунок до організації надання медичних послуг і використання наявної ресурсної бази. Найменш релевантними є показники, що належать до групи фінансових (0,375), що може служити обґрунтуванням потреби у їхньому розвитку та удосконаленні. У зв'язку з цим є потреба акцентування дослідницької уваги саме на них, оскільки дві інші групи через державні регулювальні механізми достатньо уніфіковані. При цьому не виключеними є можливості і їхнього удосконалення. Але у зв'язку з обмеженістю обсягу нашого дослідження зосередимо більше уваги на групі фінансових показників. Отже, як свідчить сучасна практика, КНП – медичні заклади в основному використовують і аналізують ті показники, які потрібні їм для складання фінансових планів і частково для оперативного управління процесом діяльності. В більшості випадків аналіз стосується доходів і витрат, а також собівартості.

Меншою мірою аналізом і використанням його методів охоплені питання ризиків, запобігання банкрутству, інвестування та матеріального заохочення працівників. Натомість за реального задоволення управлінських запитів і ефективного менеджменту КНП – медичним закладам в сучасних умовах необхідна вичерпна та різностороння інформація, пов'язана з фінансовими показниками. Така інформація та показники виступають важливою основою формування фінансових планів, котрі є базою провадження діяльності з надання медичних послуг.

Реалізація завдання проведення аналізу фінансових показників діяльності КНП може бути здійснена на основі комп'ютеризації за блок-схемою, що подана на рис. 3.7. Для деталізації запропонованої блок-схеми доцільно прописати її етапи та зміст розрахунково-обчислювальних і узагальнювальних робіт. Отже, на першому етапі «Збирання вихідних даних» необхідно зібрати інформацію за актуальний період.

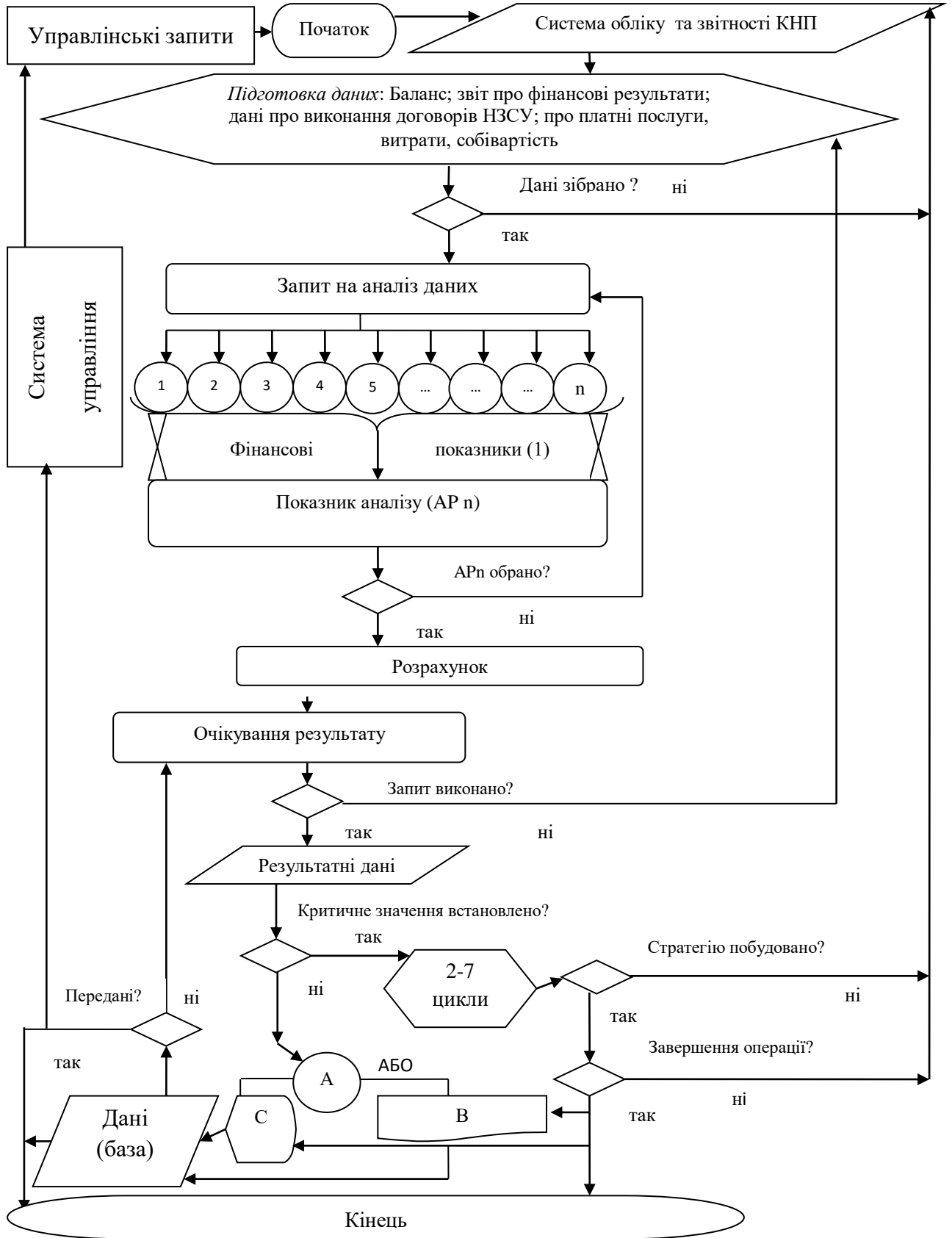


Рис. 3.7. Блок-схема моделі аналізу фінансових показників КПП

Примітки: (1) – згідно переліку узгодженого керівництвом. Максимально доцільним було б обчислення інтегрованого показника, однак прийнятним варіантом є також розрахунок окремих аналітичних показників і узагальнення по кожному з них короткого висновку; 1 – n – показники аналізу; А – узагальнення висновків і генерація пропозицій; В – сигнальний документ з висновком; С – дисплей; 2-7 цикли – див. опис до рисунка нижче; самостійна розробка автора.

Зважаючи на переважне використання комп'ютерної форми обліку реалізація цього завдання не складає особливих труднощів, оскільки вся звітність згенерована у системі, а отже її легко інтегрувати у потрібному форматі в таблиці при проведенні аналізу.

Для проведення аналізу та розрахунку фінансових показників основними джерелами є фінансова звітність (баланс, звіт про фінансові результати і т.д.).

Але, щоб аналіз був повноцінним і вичерпним (комплексним) окрім таких даних, потрібно скористатися інформацією про: виконання договорів НЗСУ, платні послуги й благодійні внески, витрати (на персонал, медикаменти, комунальні послуги, обладнання тощо – в розрізі елементів витрат або статей калькуляції, пролікованих хворих (кількість наданих медичних послуг).

Другий етап (2) (він буде циклічний, оскільки передбачатиме послідовне обчислення обраних аналітичних показників) реалізується як основний функціональний процес, який веде автоматичний підрахунок обраних за запитом показників. Доцільним є 7-ти цикловий підрахунок, зокрема у складі таких циклів (кроків):

1. Аналіз (розрахунок) ліквідності та платоспроможності КНП (А).
2. Аналіз структури доходів і фінансової стійкості (Б).
3. Аналіз ефективності витрат і собівартості послуг (В).
4. Аналіз (оцінка) витрат на персонал (Г).
5. Аналіз (оцінка) доцільності інвестицій і оновлення матеріально-технічної бази (Д).
6. Аналіз антикризових показників (Ж).
7. Розробка стратегії та її альтернатив відповідно до отриманих результатів аналізу (З).

Щодо кожного циклу в таблиці 3.7 деталізовано мету його здійснення, рекомендовані для КНП показники, а також короткі тезові виклади щодо змісту висновків і рекомендацій.

Таблиця 3.7

Етапи та формалізація моделі аналізу фінансових показників і розробки оптимізаційної стратегії діяльності

Крок	Мета	Перелік показників	Формалізація	Висновок
(А)	Оцінити чи вистачає медичному закладу ресурсів для здійснення ефективної діяльності	Коефіцієнт поточної ліквідності ($КЛ_{пот}$) (1)	$КЛ_{пот} = \frac{A_{обор}}{З_{пот}}$	Низька ліквідність вимагає пошуку шляхів збільшення грошових коштів (може бути рекомендована оптимізація витрат, або пошук нових джерел коштів)
		Коефіцієнт швидкої ліквідності ($КЛ_{шв}$) (2)	$КЛ_{шв} = \frac{ГК + ДЗ}{З_{пот}}$	
		Кількість днів автономного функціонування ($ДФ_{автоном}$) (3)	$ДФ_{автоном} = \frac{ГК}{ВД_{сер}}$	
(Б)	Оцінити стабільність фінансування та рівень диверсифікації доходів	Частка гарантованих (стабільних) доходів ($КД_{стаб}$) (4)	$КД_{стаб} = \frac{К_{нзсу} + ЦС_{бюдж}}{Д_{заг}}$	Якщо частка гарантованих доходів низька, слід розробити стратегію додаткового фінансування
		Частка власних доходів ($КД_{власн}$) (5)	$КД_{власн} = \frac{ПП + В_{благ} + Г}{Д_{заг}}$	
		Динаміка фінансування НЗСУ ($КФ_{нзсу}$) (6)	$КФ_{нзсу} = КФ_i$	
(В)	Визначити ефективність використання фінансових ресурсів	Собівартість медичних послуг ($СВ_{мп}$) (7)	$СВ_{мп} = \frac{В_{заг}}{КП_{пролік}}$	При високій собівартості рекомендується шукати можливості оптимізації ресурсів і підвищення ефективності процесів
		Коефіцієнт покриття витрат ($КП_{витр}$) (8)	$КП_{витр} = \frac{Д_{послуг}}{СВ_{послуг}}$	
		Частка адміністративних витрат ($КА_{витр}$) (9)	$КА_{витр} = \frac{АВ}{В_{заг}}$	
(Г)	Оцінити оптимальність розподілу витрат на персонал	Частка витрат на зарплату ($КЗ_{витр}$) (10)	$КЗ_{витр} = \frac{ФОП}{В_{заг}}$	Якщо витрати на персонал високі, потрібно переглянути штатний розпис і ефективність роботи співробітників
		Співвідношення медичного та немедичного персоналу ($К_{акт}$) (11)	$К_{акт} = \frac{П_{мед}}{П_{ин}}$	
(Д)	Оцінити ефективність капіталовкладень у розвиток КНП	Частка капітальних витрат ($К_{инв}$) (12)	$К_{инв} = \frac{ІНВ_{обл}}{В_{заг}}$	Якщо інвестиції не приносять очікуваного доходу, слід переглянути доцільність майбутніх вкладень
		Рентабельність капіталовкладень ($Р_{инв}$) (13)	$Р_{инв} = \frac{Д_{мпнові}}{ІНВ_{обл}} \cdot 100\%$	
(Ж)	Оцінити фінансову готовність до надзвичайних (форс-мажорних) ситуацій	Частка резервного фонду ($К_{рез}$) (14)	$К_{рез} = \frac{РК}{В_{заг}}$	При недостатньому резервному фонді, слід переглянути фінансовий план, збільшити доходи або оптимізувати витрати.
		Собівартість екстреної медичної допомоги ($СВ_{емд}$) (15)	$СВ_{емд} = ПВ + ЧНВ$	
		Фінансовий дефіцит ($ФІН_{деф}$) (16)	$ФІН_{деф} = В_{заг} - Д_{заг}$	
(З)	Побудова оптиміз. модель	Врахувати усі критичні показники	Прогноз і стратегічний план фінансування	

Примітки: $A_{\text{обор}}$ – оборотні активи; $Z_{\text{пот}}$ – поточні зобов'язання; ГК – грошові кошти; ДЗ – дебіторська заборгованість; $ВД_{\text{сер}}$ – середньоденні витрати; $K_{\text{нзсу}}$ – кошти НЗСУ; $ЦС_{\text{бюдж}}$ – цільові субвенції; $D_{\text{заг}}$ – загальні доходи; ПП – платні послуги; $V_{\text{благ}}$ – благодійні внески; Г – гранти; $K\Phi_1$ – кошти від НЗСУ в динаміці (за кілька останніх років); $V_{\text{заг}}$ – загальні витрати; $KП_{\text{пролік}}$ – кількість пролікованих пацієнтів; $D_{\text{послуг}}$ – доходи від послуг; $СВ_{\text{послуг}}$ – собівартість послуг; АВ – адміністративні витрати; ФОП – фонд оплати праці; $P_{\text{мед}}$ – медичний персонал; $P_{\text{ін}}$ – немедичний персона; $ІНВ_{\text{обл}}$ – інвестиції в обладнання; $D_{\text{мпнові}}$ – доходи від нових послуг; РК – резервні кошти; ПВ – прямі витрати; ЧНВ – частина непрямих витрат, що включаються у собівартість; авторське узагальнення.

При цьому, наступний цикл обчислень впливає з попереднього. Наприклад, якщо показники ліквідності і платоспроможності низькі, то потрібно здійснити аналіз структури доходів і фінансової стійкості. І далі – якщо фінансова стійкість також низька, то потрібно провести аналіз ефективності витрат і собівартості послуг. Подальші кроки аналогічні та впливають (визначаються) результатами, отриманими на попередньому аналітичному циклі. Використання усіх отриманих результатів і висновків та проведення процедури прогнозування на їх підставі слід вважати останнім етапом, який після обчислення критичних показників, передбачає їх узагальнення і формування висновків, а також побудову оптимізаційної стратегії розвитку медичного закладу. Перевагою такої системи є те, що в стратегії враховуються результатні аналітичні показники, які практично «тягнуть» один одного, якщо набувають критичних значень. Простими словами, якщо в процесі аналізу виявлено, що недостатньо фінансування, то система автоматично підтягне для оцінки показник обсягу надання медичних послуг і інші зв'язані дані (наприклад заробітну плату і т.д.). А постійний контроль і відстеження за допомогою відповідної комп'ютерної програми таких показників дозволить забезпечити КНП стійкість, ефективність та адаптивність до змін зовнішнього й внутрішнього середовища.

Проведений за розробленою блок-схемою та алгоритмом аналіз фінансових показників по досліджуваних КНП медичних закладах свідчить про наявність низки проблем, вирішення яких лежить в площині здійснення

оптимізаційних процесів. Результати проведеного аналізу комплексно подано в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Аналіз фінансових показників досліджуваних КНП – медичних закладів

Показник	Зміст показника	КНП медичний заклад	
		А (2024)	Б (2025)
(1)	Оборотні активи / Поточні зобов'язання	61789,7 тис. грн. / 51629,6 тис. грн. = 1,2	2202,5 тис. грн. / немає, Отже такий показник неможливо обчислити
(2)	(Грошові кошти + Дебіторська заборгованість) / Поточні зобов'язання	(8423,8 тис. грн. + 3447,2 тис. грн.) / 51629,6 тис. грн. = 0,23	(1674,1 тис. грн. + 0) / 51629,6 тис. грн. = 0,03
(3)	(Грошові кошти / Середньоденні витрати)	8423,8 тис. грн. / 1200 тис. грн. = 7,02	1674,1 тис. грн. / 197 тис. грн. = 8,49
(4)	(Кошти НСЗУ + Цільові субвенції) / Загальні доходи	(310 881 937,85 грн. + 93 537 642,59 грн.) / 462 184 441,32 грн. = 0,88	4 294 688,01 грн. + 4 247 722,35 грн. / 8 542 410,36 грн. = 1
(5)	(Платні послуги + Благодійні внески + Гранти) / Загальні доходи	(4 671 114,60 грн. + 18 175 852,40 грн. + 0) / 462 184 441,32 грн. = 0,05	(68,8 тис. грн. + 0 + 0) / 8 542,4 тис. грн. = 0, 01
(6)	відстеження зміни виплат за Програмою медичних гарантій	2021 р. – близько 350 млн грн. 2022 р. – близько 390 млн грн. 2023 р. близько 430 млн грн. 2024 р. близько 311 млн грн.	Відновлено роботу з 24.06.2021 року. 2024 – 0 грн. 2025 р. – 4, 295 млн грн.
(7)	Загальні витрати / Кількість пролікованих пацієнтів	380 167 281,63 грн. / 17990 = 21 132,14	8 494 770,95 грн. / 7270 = 1 168,4 грн.
(8)	Доходи від послуг / Собівартість цих послуг	410145 тис. грн. / 387510 тис. грн. = 1,06	4 246 420,23 грн. / 4 247 048,60 грн. = 0, 999
(9)	Адміністративні витрати / Загальні витрати	13438 / 380 167 281,63 грн. = 0,00035	/ 8 494 770,95 грн. =
(10)	Фонд оплати праці / Загальні витрати	191 147 019,87 грн. / 380 167 281,63 грн. = 0,50	5 762 972,46 грн. / 8 494 770,95 грн. = 0,68
(11)	Співвідношення медичного та немедичного персоналу	315+448+262 / 1236 – 1025 = 1025 / 211= 4,86	(7+11+2) / 10 = 2,00
(12)	Інвестиції в обладнання / Загальні витрати	53 370 210,81 грн. / 380 167 281,63 грн. = 0,14	0 / 8 494 770,95 грн. = 0
(13)	(Доходи від нових послуг* / Інвестиції в обладнання) × 100%	3207602 / 53 370 210,81 грн. = 0,060	Інвестиції в обладнання відсутні, отже показник вирахувати неможливо
(14)	Резервні кошти* / Загальні витрати	1 327 464 / 380 167 281,63 грн. = 0,035	875 500 / 8 494 770,95 грн. = 0,10
(15)	Виробнича собівартість (або с/в екстреної медичної допомоги)	387510 грн.	35000 грн.
(16)	Загальні витрати – Загальні доходи	380 167 281,63 грн. - 462 184 441,32 грн. = - 82 017 159,69 грн. Витрати менші ніж доходи. Або іншими словами доходи перевищують витрати на 82 017 159,69 грн.	8 494 770,95 грн. - 8 979 839,36 грн. = -485 068,41 грн. Витрати менші ніж доходи. Або іншими словами доходи перевищують витрати на 485 068,41 грн.

Примітки: розраховано за даними звітності КНП: А – КНП «Тернопільська комунальна міська лікарня №2»; Б – КНП «Глинянська міська лікарня» Глинянської міської ради Львівського району Львівської області; авторське узагальнення та аналіз; відповідно до авторських вибірок

Проведений аналіз, який за класичними ознаками можна назвати експрес-аналізом, оскільки він здійснюється за обраними з використанням відповідної запропонованої методики показниками, дозволяє зробити достатньо реалістичні висновки.

Зокрема, отримані результати свідчать, що середньоденні витрати в першій лікарні складають близько 1,2 млн. грн. З урахуванням наявної у звітності кількості грошових коштів (8423, 8 тис. грн.) можна констатувати, що цей медичний заклад має забезпечений запас грошових коштів на 7 днів роботи без додаткових надходжень.

Натомість КНП «Глинянська міська лікарня» (слід зауважити, що для аналізу обрано велике КНП та мале) по грошових коштах має запас на 8,5 днів роботи. Це свідчить про відносну ліквідність, попри незначний обсяг коштів. В обох лікарнях загальні доходи перевищують загальні витрати. Тобто обидві лікарні працювали з профіцитом: КНП «Тернопільська комунальна міська лікарня №2» в обсязі понад 82 млн. грн. (82 017 159,69 грн.), КНП «Глинянська міська лікарня» – близько 0,5 млн. грн. (485 068,41 грн.).

Обидві лікарні мають високу залежність від державного фінансування – 88% (КНП «Тернопільська комунальна міська лікарня №2») та майже 100% (КНП «Глинянська міська лікарня»).

При цьому слід звернути увагу на те, що КНП «Тернопільська комунальна лікарня №2» надає значно більше платних послуг (близько 5% від усіх доходів), а отже, її джерела надходжень більш диверсифіковані. Фонд оплати праці у цій лікарні складає майже половину усіх витрат КНП – 50%, а у другій – понад 68%. Тобто фактично зарплатна складова в обох лікарнях домінує у витратах їхньої діяльності.

Позитивне доповнення в інформації для управління надає показник співвідношення медичного і немедичного персоналу, який складає у тернопільській лікарні 5:1, а у глинянській – 2:1. В обох випадках можна

говорити про достатню збалансованість структури кадрів (якщо врахувати величину і обсяги діяльності обох лікарень).

Натомість такий показник, як витрати на одного хворого суттєво різняться. Поясненням цього служить той факт, що у тернопільській лікарні більш складні профілі лікування та суттєво більші витрати на медичне обладнання й технології, ніж у глинянській, яка є значно меншою за розмірами та обсягами діяльності.

На що слід звернути увагу керівникам обох лікарень за результатами такого аналізу. По перше, результати проведеного аналізу, попри достатньо оптимізований перелік показників, дозволяють зробити об'єктивні висновки, які в подальшому можуть бути використані з оптимізаційною метою. Отже, щодо КНП «Тернопільська комунальна міська лікарня №2»: медичний заклад має високі середні витрати на 1 пацієнта.

Окрім того, що, безумовно – це багатoproфільна, організаційно велика лікарня зі складними лікувальними протоколами, такий обсяг витрат, може бути оптимізований кращим використанням наявного сучасного медичного обладнання. Зважаючи на суттєві обсяги інвестування в ці активи (14% від усіх витрат), що слід вважати позитивним явищем у діяльності, доречним буде належним чином організувати контроль за ефективністю використання нового обладнання. Система управлінського обліку, яку доцільно розвивати в цьому напрямі, має мати відповідні інструменти та важелі (хронометраж, тайм-менеджмент тощо).

Загалом, на думку вчених і практиків оптимізація є одним із головних орієнтирів і цілей управлінського обліку [16, с. 173; 17, с.15, 34]. Отже, важливим завданням для цієї лікарні є оптимізація витрат на пацієнтів, оскільки є реальні можливості збалансування їхньої структури, в тому числі через пошук механізмів економічно обґрунтованого зниження адміністративних і інших витрат.

Щодо Глинянської міської лікарні, висновки, які впливають з проведеного аналізу за обраними показниками, більшою мірою стосуються потреби зменшення залежності діяльності медичного закладу від НСЗУ. Керівництву доцільно продумати можливості надання платних медичних послуг, залученням благодійних внесків.

Важливим напрямом розвитку має стати в цій лікарні також пошук можливостей інвестування в обладнання, оскільки без оновлення матеріально-технічної бази складно забезпечити конкурентоздатність закладу. Низькі витрати на пацієнта сигналізують не тільки про технічно-інноваційну обмеженість, але й можуть вказувати на негативний вплив на якість медичних послуг. Також висока частка заробітної плати у загальних витратах означає, що на розвиток та інвестування може не вистачати коштів, отже варто обґрунтувати кращий баланс між оплатою праці та модернізацією й розвивати надання платних медичних послуг.

Загалом результати проведеного експрес-аналізу за обраними відповідно до розробленого підходу показниками, дозволяють узагальнити основні найважливіші висновки для побудови матриці ризиків і можливостей, на які система управління має звернути особливу увагу, щоб покращити й оптимізувати діяльність з надання медичних послуг досліджуваними КНП.

Іншими словами, проведений аналіз дозволяє сформулювати основну матрицю ризиків і можливостей, яку слід використати для подальших управлінських дій, а також з метою визначення можливих напрямів поглибленого аналізу та вироблення стратегічних планів діяльності, максимально адаптованих до наявних можливостей кожного з досліджуваних комунальних неприбуткових підприємств.

У табл. 3.9 унаочнена така матриця відповідно до отриманих аналітичних показників і результатів.

Таблиця 3.9

Матриця ризиків і можливостей досліджуваних КНП медичних закладів,
що впливає з отриманих показників експрес-аналізу

Ризики / можливості	Широке поле для диверсифікації доходів (розвиток платних послуг, участь у грантах тощо)	Сильна кадрова база, що дозволяє забезпечувати надання додаткових якісних медичних послуг	Можливість розвитку нових послуг і реальні матеріально-технічні засади для цього	Можливості підвищення ефективності ресурсовикористання
КНП «Тернопільська комунальна міська лікарня №2»				
Суттєва залежність від фінансування НСЗУ	+			
Суттєва частка заробітної плати у загальній сумі витрат		+		
Значні інвестиційні вкладення (в обладнання), що потребує контролю ефективності			+	
Високі витрати на 1 пацієнта + профіцит доходів				+
КНП «Глинянська міська лікарня»				
Ризики / можливості	Розвиток платних послуг + діяльність із залучення благодійних і грантових коштів	Економічно обґрунтована оптимізація витрат і збільшення резервів	Пошук інвестиційних можливостей і розвиток інвестиційного партнерства	Використання обмеженого обсягу профіциту доходів для цілей розвитку і модернізації
Повна залежність від фінансування НСЗУ	+			
Висока частка заробітної плати у загальній сумі витрат		+		
Відсутність інвестування в обладнання			+	
Низька собівартість лікування (витрати) на 1 пацієнта означає обмеженість в переліку послуг (нескладні медичні випадки) + ресурсна обмеженість + незначний профіцит доходів				+

Примітка: авторське узагальнення

Таким чином, скорочений аналіз за обраними показниками відповідно до розробленого підходу вибору, уможлиблює оперативне виявлення основних ризиків і можливостей покращення результативності та підвищення ефективності діяльності досліджуваних медичних закладів. Своєю чергою, побудова відповідної матриці автоматично формує чітке бачення перспектив подальшого розвитку. За необхідної деталізації отримані дані повною мірою дозволять вирішувати складні управлінські завдання та підвищувати ефективність і якість надання медичних послуг.

З іншого боку корисним є також проведення детального аналізу виконання фінансових планів КНП для ідентифікації найбільш проблемних місць і формування висновків щодо можливих напрямів оптимізації доходів і витрат. Такий аналіз можна віднести до частини, яка належить до каденції управлінського обліку та звітності, а його доповнення соціально-екологічними показниками уможливить реалізацію повноцінної та різносторонньої інформації про діяльність КНП і його перспективи. Забезпечення використання запропонованого підходу до проведення аналізу та складу його показників, а також використання програмного продукту, розробленого на основі узагальненої блок-схеми й алгоритмів обчислень, дозволить у короткі строки та з великою точністю ідентифікувати дійсний стан закладу охорони здоров'я та ретельно підготувати стратегічні моделі його подальшого розвитку.

Подальші кроки в напрямі удосконалення та підвищення результативності діяльності варто скерувати на: комп'ютеризацію збору й аналізу даних іншого (ніж фінансовий) складу; оптимізацію операційних процесів (в тому числі щодо перерозподілу навантаження на персонал); впровадження дієвої мотиваційної системи (встановлення залежності заробітної плати від рівня продуктивності та якості наданої медичної послуги); активацію застосування методик управлінського обліку для кращого й точнішого контролю за витратами.

3.3. Організація та алгоритмізація аналізу показників Звіту про управління в системі менеджменту закладів охорони здоров'я

Аналіз важливих показників, що характеризують діяльність медичних закладів формує інформаційну базу, здатну послужити основою оптимізації та підвищення ефективності надання послуг. В сучасній практиці суб'єктів охорони здоров'я – КНП такий аналіз є обов'язковою складовою з об'єктивних причин. Перша з них – це нестабільність зовнішніх чинників і впливів, що вимагає застосування аналітичного інструментарію для згладжування, а ще краще уникнення негативних ризиків. Друга – специфіка, зміст і підхід до формування звітності, головню як і її різні види. Обґрунтований в попередніх параграфах підхід враховує основні запити щодо інформації, необхідної для управління в критичних умовах війни, та галузеву специфіку, зокрема в питаннях не тільки надання медичних послуг, а й їх фінансового забезпечення.

Однак окрім цього, важливим напрямом удосконалення аналізу діяльності КНП – медичного закладу, як свідчать проведені дослідження позицій різних авторів і практиків (здійснені на основі проведення анкетування, див. п. 3.1), є його скерування для застосування різних методів при проведенні оцінок на основі Звіту про управління.

З урахуванням запропонованих інновацій в питанні формування такого звіту в сфері охорони здоров'я (зокрема див. п.3.1 табл. 3.4), можна зауважити, що аналіз показників такого звіту охоплює широке коло питань, які дозволяють ефективно управляти процесами надання медичних послуг і забезпечувати підвищення їхньої ефективності та якості. Завдяки логічності, комплексності та збалансованості структури Звіту про управління забезпечується охоплення всіх ключових аспектів діяльності медичного закладу (КНП), що уможлиблює не лише оцінку його поточного стану, а й виробити стратегічні рішення. А з точки зору наукової логіки, використання даних з такого звіту для проведення аналізу, має стати обов'язковим елементом в управлінні.

Обґрунтуванням такої позиції служить сама структурованість і характеристики звіту:

- послідовність розділів (від загальної інформації, до аналізу діяльності, ресурсів, в тому числі фінансів, та ідентифікації перспектив);
- комплексність (через включення медичних, фінансових, організаційних і стратегічних аспектів і показників);
- фокусування на якісних і кількісних показниках (для максимально адекватної оцінки ефективності);
- акцентування уваги на ризиках і перспективах (що уможливорює проведення оцінки не лише поточного стану, а й врахувати майбутні виклики);
- наявність додатків (для подання деталізованих звітів, в тому числі фінансових з метою підсилення рівня доказової бази і достовірності даних).

З урахуванням запропоновано змісту й структури Звіту про управління, які виплили з вимог і викликів сучасного менеджменту в сфері охорони здоров'я, можна узагальнити підхід, що є доцільний в питаннях проведення аналізу діяльності з надання медичних послуг. Акцентуючи увагу на актуальності розвитку управлінського обліку й звітності, А. І. Ясінька справедливо стверджує, що остання – «одне з найважливіших джерел отримання достовірної інформації про результати діяльності підприємства, яка сформована на основі сукупності фінансових, виробничих, трудових, матеріальних... і інших показників..., а аналіз показників такої звітності являє собою застосування традиційних прийомів та методів з метою виявлення тенденцій розвитку економічних процесів, виявлення та оцінку основних факторів, які позитивно чи негативно впливають на показники ефективності» [153, с.8-12; 172, с.6-7].

В цілому підтримуючи цю позицію, слід зауважити, що сучасні умови, у яких провадять свою діяльність суб'єкти господарювання, й зокрема КНП – медичні заклади, вимагають дещо ширшого розгляду можливостей застосування звітності та аналітичного інструментарію.

В цьому контексті О. С. Лемішовська, В. О. Михайловський зауважують, що: «цілком обґрунтованими є пропозиції... про доцільність впровадження додаткових статей (*окрім інформації про доходи й витрати*) для підвищення реальності аналізу й оцінки» діяльності. Окрім цього вчені логічно стверджують, що : «систему управлінської звітності слід розглядати... також як засіб налагодження комунікативних відносин на підприємстві» [73, с. 182].

Ще більш розширено розглядають можливості управлінської звітності З.- М. В. Задорожний та І. Я. Омецінська, які вказують на активне використання даних такої звітності не тільки внутрішніми, а й зовнішніми користувачами. Вчені наголошують, що управлінська звітність (*у своєму дослідженні як синонім названі автори вживають поняття внутрішньогосподарська*) як категорійне поняття охоплює всі інші види звітності, які формує суб'єкт господарювання» (від фінансової – до нефінансової) [37; 38, с. 171-176; 95, с. 77-80].

Відповідно, можна узагальнити висновок і щодо аналізу показників нефінансової звітності: вони охоплюють широке коло важливих для управління даних і здатні забезпечити прийняття ефективних рішень. З урахуванням авторського бачення структури Звіту про управління, яке базується на врахуванні позицій багатьох науковців і практиків, і виокремлених на основі проведеного анкетування запитах щодо затребуваних інформаційних даних для керівників різних управлінських ланок КНМ – медичних закладів, можна виокремити узагальнені етапи аналізу показників такого звіту й побудувати відповідний алгоритм його поетапного проведення. Враховуючи загальні існуючі засади, принципи та вимоги до проведення аналізу, слід вказати на об'єктивність потреби в оптимізації процесу його проведення. Зокрема на важливості одержання максимально важливих показників у найкоротші строки. Завдяки сучасним технічним і програмним можливостям виконання цього завдання суттєво спрощується, однак є необхідність в обґрунтуванні відповідної послідовності та способів скорочення алгоритмів обчислень без

втрати чи зниження достовірності результатів. Одним із напрямів такої оптимізації може бути застосування автоматизованих переходів між етапами аналізу залежно від отриманих результатів. Зокрема, у випадку одержання позитивних або не критичних значень показників на певному етапі аналізу система самостійно може скорочувати кількість наступних оцінок чи деталізованих процедур, переходячи автоматично до узагальнення результатів. Або ж, навпаки, при виявленні критичних або ризикових результатів автоматично буде поглиблено аналіз (аналітичні процедури) і деталізовано розрахунки й обрано додаткові індикатори. Тобто такий підхід передбачає, що глибина аналізу залежить від рівня виявлених значень показників аналізу і загалом відноситься до ризик-орієнтованих методів.

З іншого боку, подібна оптимізація не просто пов'язана з необхідністю отримання максимально інформативних і релевантних даних для управління в найкоротші строки, а базується на об'єктивній вибірковості показників. Не вдаючись до деталізації розвитку управлінської звітності через рамкові обмеження обсягу дослідження, зауважимо, що в подальшому цей напрям є надзвичайно актуальний і має стати предметом майбутніх досліджень.

Натомість слід звернути увагу на нефінансову звітність. Зокрема, критично оцінивши запити та зміст обґрунтованого в дослідженні Звіту про управління, можна резюмувати, що аналіз його показників слід розмежувати на 7 взаємопов'язаних етапів:

1. Оцінка загальної ефективності діяльності (1).
2. Аналіз якості та доступності медичних послуг (2).
3. Аналіз фінансових показників (фінансовий аналіз) (2).
4. Аналіз кадрового потенціалу та управління (4).
5. Оцінка матеріально-технічної бази й цифровізації (5).
6. Аналіз ризиків і викликів (6).
7. Стратегічний аналіз перспектив розвитку (7) (рис. 3.8).



Рис. 3.8. Етапи та короткий зміст аналізу показників Управлінського звіту

Примітки: (1) – (7) – етапи аналізу (див. ідентифікацію вище за текстом); авторське узагальнення.

У формалізованому вигляді ці етапи можна репрезентувати як функціонали з багатьма складовими (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Етапи аналізу Управлінського звіту та їх функціонали

Етап аналізу	Функціонал
(1)	$F_{(1)} = f_{n+1} \left(\frac{INC_{akt}}{INC_{pl}}, \frac{COST_{akt}}{COST_{pl}}, K_{pb}, K_{lp}, R_{f.m.w}, C_b, T_{med} \dots N \right)$
(2)	$F_{(2)} = f_{m+1} (MP_{dyn}, PP_{pb}, MED_{br}, MED_{compl}, AP_{rep}, K_{wac}, K_{skr}, K_{med}, I_i \dots M)$
(3)	$F_{(3)} = f_{p+1} (INC_{struct}, COST_{struct}, E_{res}, CM_s, EF_{med}, I_{cost.opt} \dots P)$
(4)	$F_{(4)} = f_{k+1} (P_{struct}, ST_w, T_{adv}, EM_{akt}, K_{pers}, SP_{med} \dots K)$
(5)	$F_{(5)} = f_{bm+1} (K_{mtb}, K_{prod}, K_{inv}, K_{nov}, F_{med} \dots MB)$
(6)	$F_{(6)} = f_{r+1} (R_{fin}, R_{work}, R_{technol}, R_{nov}, R_{regulat} \dots R)$
(7)	$F_{(7)} = f_{as+1} (S_l, F_{optym}, Q_{med}, INV_{nov} \dots AS)$
Загальний функціонал	$F_{sum} = f_{sum} (F_1, F_2, F_3, F_4, F_5, F_6, F_7)$

Примітки: $F_{(1)} = f_{n+1}$ – функціонал першого етапу аналізу; $\frac{INC_{akt}}{INC_{pl}}$ – співвідношення фактичних і планових доходів; $\frac{COST_{akt}}{COST_{pl}}$ – співвідношення фактичних і планових витрат; $K_{pb}, K_{lp}, R_{f.m.w}, C_b, T_{med} \dots N$ – відповідно: продуктивність персоналу, окупність (коефіцієнт), ресурси (фінансові, матеріальні, трудові) та показники їх використання, бюджет, затримки (лікування, прийомів пацієнтів тощо), інші показники (на вибір керівництва); $F_{(2)} = f_{m+1}$ – функціонал другого етапу аналізу; $MP_{dyn}, PP_{pb}, MED_{br}, MED_{compl}, AP_{rep}, K_{wac}, K_{skr}, K_{med}, I_i \dots M$ – відповідно показники: динаміки кількості пролікованих пацієнтів, динаміки кількості виконаних процедур, успішності лікування (відношення оздоровлених до загальної кількості пацієнтів), рівня наявності ускладнень, кількості повторних звернень, коефіцієнт вакцинації, коефіцієнт інших індикаторів, зокрема укладені декларації, інші показники, що характеризують доступність медичних послуг і їхню якість (наприклад, завантаженість на 1 лікаря тощо); $F_{(3)} = f_{p+1}$ – функціонал другого етапу аналізу; $INC_{struct}, COST_{struct}, E_{res}, CM_s, EF_{med}, I_{cost.opt} \dots P$ – відповідно: структура доходів КНП, структура витрат КНП, ефективність використання ресурсів, собівартість послуг, оптимізація витрат (можливості та резерви), інші фінансові показники (за вибором керівництва); $F_{(4)} = f_{k+1}$ – функціонал четвертого етапу аналізу; $P_{struct}, ST_w, T_{adv}, EM_{akt}, K_{pers}, SP_{med} \dots K$ – відповідно показник: структури кадрів, рівня освіти, підвищення кваліфікації, ефективність управління, рівень комунікативності, стратегічне планування, інші показники, що характеризують кадровий потенціал і управління (зокрема, вікова структура кадрів, рівень забезпеченості кадрами тощо); $F_{(5)} = f_{bm+1}$ – функціонал п'ятого етапу аналізу; $K_{mtb}, K_{prod}, K_{inv}, K_{nov}, F_{med} \dots MB$ – відповідно показник: рівня забезпеченості обладнанням, рівня продуктивності, частки інвестицій в медичне обладнання, рівня оновлення обладнання, рівень забезпеченості фінансовими ресурсами, інші показники матеріально-технічної бази; $F_{(6)} = f_{r+1}$ – функціонал шостого етапу аналізу; $R_{fin}, R_{work}, R_{technol}, R_{nov}, R_{regulat} \dots R$ – відповідно показник: фінансових ризиків, технологічних ризиків, кадрових ризиків, ризику

впливу кризових факторів, регуляторні ризики, інші види ризиків;
 $F_{(7)} = f_{as+1}$ – функціонал сьомого етапу аналізу;
 $S_l, F_{optym}, Q_{med}, INV_{nov} \dots AS$ – відповідно: стратегічні напрями розвитку, напрями оптимізації витрат, якості медичних послуг, планування інвестицій, інше; узагальнено автором.

З огляду на значну кількість складових функціонала кожного етапу аналізу та наявність можливостей і потреби їх ще більшої деталізації, існує проблема перенасичення інформаційного простору системи управління медичними закладами зайвими даними. У зв'язку з цим актуалізується питання раціонального вибору складу показників аналізу, який був би оптимальним з точки зору інформаційності та часу отримання.

Одним із можливих рішень цього завдання є застосування певних умов і значень аналітичних показників кожного етапу (такий підхід є найпростішим). До прикладу, якщо показники аналізу, обчислені на першому етапі не є критичними, то наступні етапи аналізу можуть не проводитися. Якщо ж виявлено напругу по показниках першого етапу аналізу, то доцільно провести аналіз показників, які входять до другого етапу. За умови, що ті показники, які обчислюються на другому етапі аналізу вказують на належні рамки, то подальший аналіз можна не проводити. За цим принципом можуть бути виключені кілька етапів аналізу.

Такий підхід (що може бути умовно названий ланцюговим) забезпечує швидке отримання «заспокійливих» результатів. Якщо ж на кожному з етапів ми отримуємо критичні, або наближені до критичних значень показники, то проводиться більш глибокий аналіз (навіть у сім етапів, які виокремлені) і його результати служитимуть об'єктивною базою прийняття управлінських рішень, зокрема й розробки альтернативної стратегії щодо діяльності з надання медичних послуг.

Блок-схема пропонованого підходу містить відповідні елементи, а її використання для цілей програмування алгоритму аналізу дозволить сформувати продукт, здатний оперативно видавати результатну аналітичну інформацію для прийняття рішень (рис. 3.9).

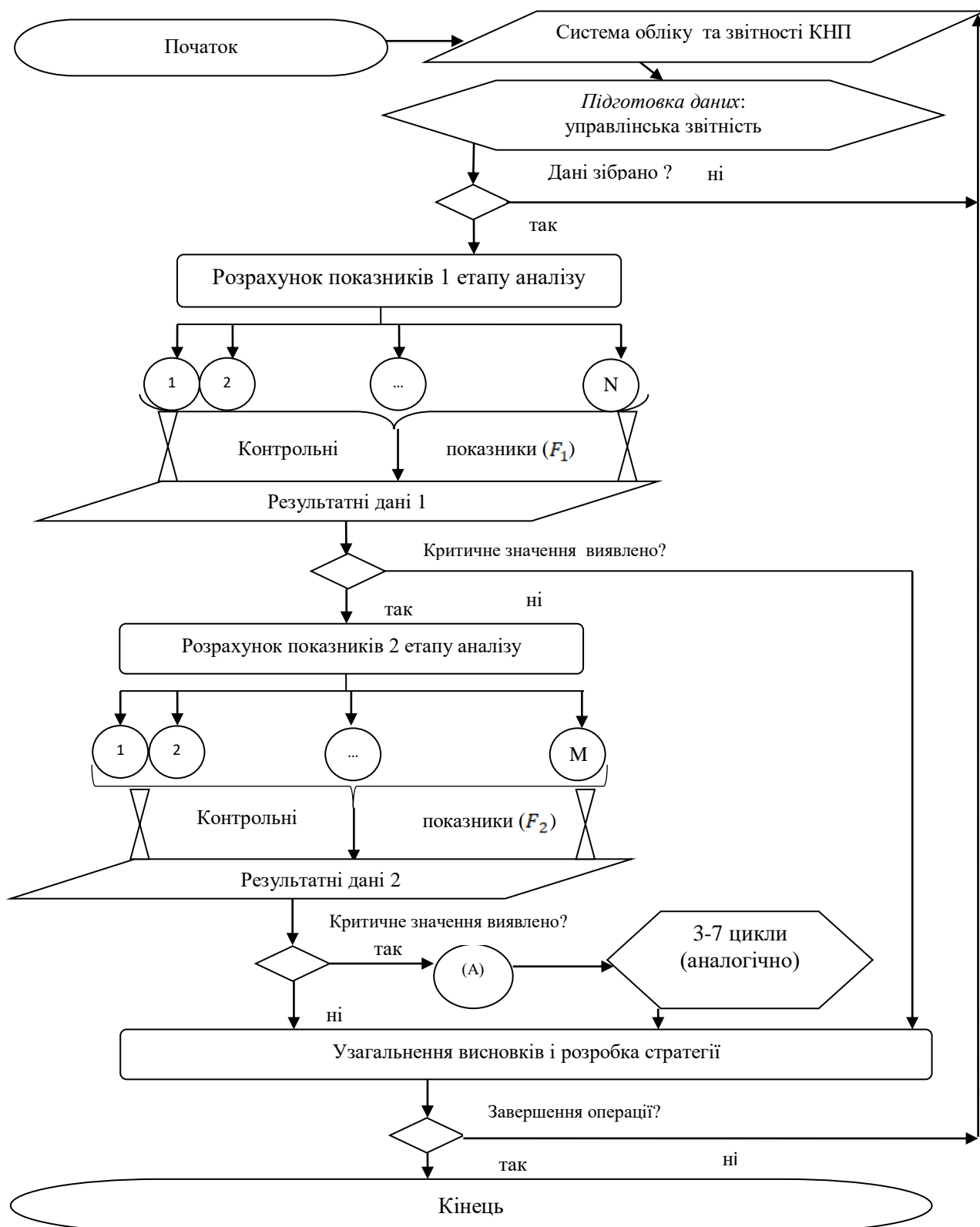


Рис. 3.9. Блок-схема моделі аналізу управлінської звітності

Примітки: N, M, F_1, F_2 і т.п. – відповідно позначення, ідентифіковані в табл. 3.14; (A) – повтори циклів за принципом аналогічним до 1 та 2 етапів; самостійна розробка автора.

Проведення аналізу за запропонованою блок-схемою з використанням сучасних спеціалізованих програмних продуктів суттєво прискорить генерування даних для ефективного управління наданням медичних послуг і сприятиме підвищенню їх якості та доступності. Можливий також інший, не менш інноваційний підхід, що дозволить забезпечити вибір найбільш актуальних і інформаційних показників для аналізу. Основою його розробки служить критичний і емпіричний аналіз Аналітичного звіту, підготовка якого ініційована Центром громадського здоров'я МОЗ України [162]. Загалом можна стверджувати, що зважаючи на такі акценти, суб'єкти медичної сфери також мають спрямовувати свої зусилля на такі показники як витрати, собівартість, ціна. Серед інших важливих показників в науковій літературі та на практиці вказується на важливість аналізу доходів, їхньої структури та динаміки, оцінки використання медичного персоналу, рівня забезпечення обладнанням та його ефективності існуючих думок вчених і практиків, а також застосування відомого математичного інструментарію.

Варто зауважити, що питання аналізу діяльності конкретного суб'єкта охорони здоров'я зазвичай більше лежить в площині його власного інтересу, ніж в рамках глобальних досліджень. Останні більше направлені на оцінку якості медичних послуг, їхньої доступності, вартості. На це вказують і офіційні оприлюднені аналітичні й статистичні дані щодо результатів діяльності в сфері охорони здоров'я.

В останні роки актуалізувалися питання цифровізації та діджиталізації [210, с. 216-222], вивчення й оцінки ризиків. Однак для обґрунтування максимально вдалого та адекватно відповідного специфіці охорони здоров'я переліку показників аналізу з урахуванням такого джерела, як Звіт про управління, доцільно скористатися одним із методів, який дозволяє оптимізувати склад даних.

Серед найбільш часто застосовуваних методів варто назвати метод експертних оцінок, метод аналізу ієрархій, метод аналізу головних компонент,

метод ентропії, метод, що базується на застосуванні коефіцієнтів емерджентності, метод аналізу впливу на стратегічні цілі та інші.

Не вдаючись до здійснення описів сутності названих методів (оскільки всі вони достатньо відомі та описані в літературних джерелах), зауважимо, що найбільш вдалим для обґрунтування оптимального переліку показників аналізу у нашому випадку є метод аналізу впливу на стратегічні цілі.

У табл. 3.11 зроблено витяг з додатку О, у якому проведено такий аналіз і обрано ті основні показники, які доцільні до обчислення та оцінки на базі Звіту про управління. Основою вибору служить врахування двох основних умов: 1 – обов’язкова наявність впливу щонайменше на дві стратегічні цілі (фінансова ефективність, якість медичних послуг чи їхня доступність); 2 – сума оцінок має бути максимальною.

Таблиця 3.11

Результатна таблиця аналізу впливу показників діяльності медичних закладів на стратегічні цілі (ВИТЯГ)

№ п/п	Показник	Формула	Фінансова ефективність	Якість медичних послуг	Доступність медичних послуг	Сума оцінок
1	Структура доходів (INC_{str})	$INC_{str} = \frac{INC_i}{INC_{sum}}$	3	3	2	8
2	Структура витрат ($COST_{str}$)	$COST_{str} = \frac{COST_i}{COST_{sum}}$	3	3	2	8
3	Собівартість медичних послуг (S_{mp})	$S_{mp} = \frac{COST_{sum}}{N_m}$	3	2	2	7
4	Структура кадрів ($K_{i_{strukt}}$)	$K_{i_{strukt}} = \frac{K_{iv}}{KP_{sum}} \cdot 100\%$	2	2	3	7
5	Частка інвестицій в медичне обладнання (K_{inv})	$K_{inv} = \frac{C_{inv}}{COST_{akt}}$	2	3	2	7
6	Рівень забезпечення фінансовими ресурсами ($K_{finconst}$)*	$K_{finconst} = \frac{INS_{akt}}{COST_{akt}}$	3	2	2	7
7	Структура доходів за пакетами НСЗУ	Частка доходу за кожним пакетом НСЗУ у загальній сумі доходів	2	3	3	8
8	Структура та динаміка фонду оплати праці штатних працівників	Частка оплати праці кожної групи штатних працівників	3	3	2	8

Примітки: взято з додатку О; позначення див. у додатку О; авторське узагальнення

За результатами застосування методу аналізу впливу на стратегічні цілі діяльності медичних закладів, що відповідають аналізу даних Звіту про управління, обрано 8. Оцінка цих показників уможливорює достатню адекватність оцінки діяльності медичних закладів і дозволяє готувати вичерпну інформацію для ефективного управління. Відповідні обчислення та їхні результати подані в додатку П. Взяті для дослідження медичні заклади підібрані з урахуванням того, щоб ідентифікувати характерні риси великих і малих КНП, а також встановити найвагоміші відмінності, що впливають саме через обсяги діяльності.

Отже, аналіз структури доходів в обох випадках доводить, що суб'єкти мають одну спільну рису – найбільшу частку надходжень за пакетами НСЗУ, але при цьому відповідно зі звітністю, медичні заклади отримують доходи від реалізації, а також операційні й неопераційні доходи (рис. 3.10).

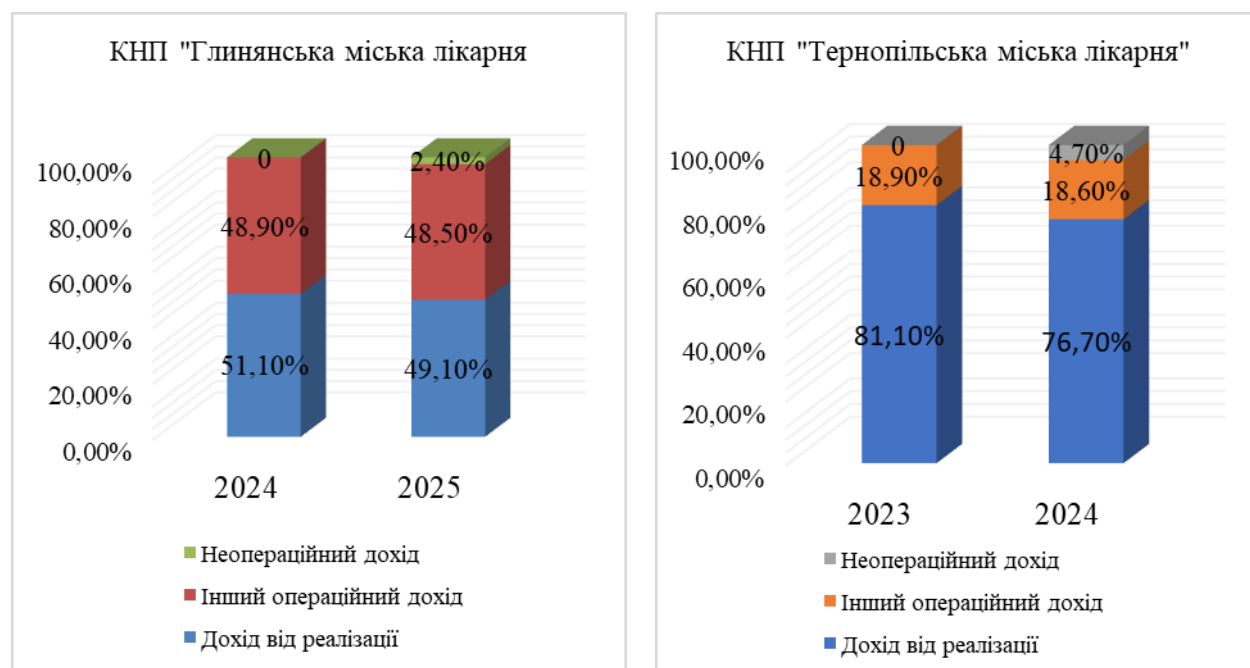


Рис. 3.10. Аналіз структури доходів досліджуваних КНП медичних закладів
Примітка: сформовано на основі додатка П.

Як свідчить проведений аналіз, у 2024 році у Глинянській міській лікарні доходи формувалися (див. додаток П) в основному за рахунок платних послуг фізичним і юридичним особам (51,1%), а у 2025 році натомість основним

джерелом став дохід за програмами медичних гарантій (48,7%), тоді як частка платних послуг суттєво зменшилася (до 0,8%). Таке трансформаційне перетворення стало можливим у зв'язку з тим, що лікарня забезпечила потрібні умови для виконання державних програм. Для населення це дало можливість отримувати безкоштовну медичну допомогу.

Щодо Тернопільської міськлікарні №2, то, по перше, у неї за масштабністю доходи значно вищі (497,6 млн. грн у 2024 році, тоді як у Глинянській – 8,9 млн. грн.), а по друге за обидва аналізовані роки (2023 та 2024) основним джерелом надходжень були програми медичних гарантій (75,6% у 2024 р). Але, одночасно в цього суб'єкта господарювання динамічно зростає частка інших операційних доходів. Останні включають в себе орендну плату, компенсації комунальних платежів (з міського бюджету) та ін.

Аналіз структури витрат (а він у нашому дослідженні проведений в розрізі елементів, вказує на наявність загалом деяких схожостей. Зокрема, в обох лікарнях у загальній структурі витрат достатньо висока частка витрат на заробітну плату (рис.3.11).

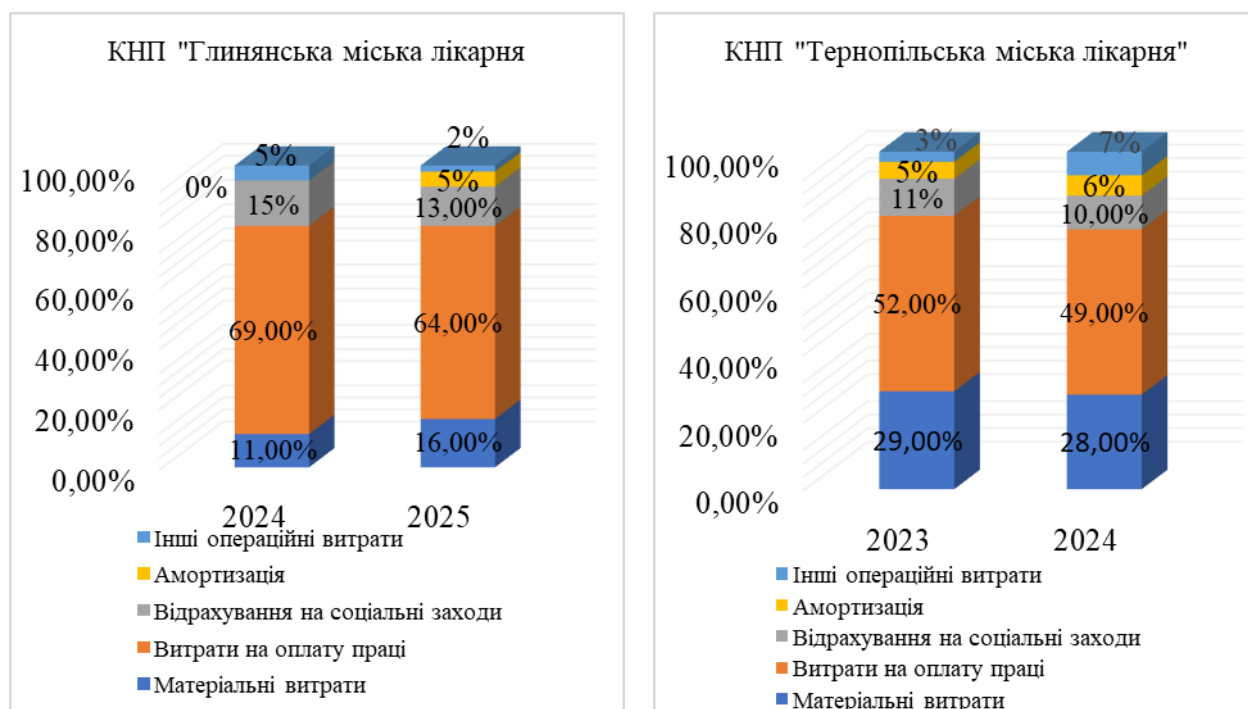


Рис. 3.11. Аналіз структури витрат досліджуваних КНП медичних закладів
Примітка: сформовано на основі додатка П.

На рис. 3.11 унаочнено фактичну структуру витрат досліджуваних суб'єктів за елементами й засвідчує, що частка витрат на оплату праці в першій лікарні становить 64 та 69 % у 2024 та 2025 роках відповідно, а у другій – 49% у 2023 та 52% у 2024 році. Також у другій лікарні є значна частка матеріальних витрат (28 та 29% у відповідні роки), що, безумовно, пов'язане з масштабами діяльності.

У Тернопільській міській лікарні №2 структура витрат більш диверсифікована, що не тільки свідчить про більші обсяги діяльності, але й вказує на ширші можливості здійснення оптимізаційних заходів через управлінські стратегії та рішення.

На особливу увагу заслуговує питання оцінки інвестицій в діяльності медичних закладів, оскільки від них значною мірою залежить і кількість і якість медичних послуг. В досліджуваних лікарнях існує велика різниця, яка проявляється через відсутність інвестування останні роки в Глинянській лікарні та фактично з великою ймовірністю максимального – у Тернопільській (близько 14% від усіх витрат).

Показник у цій лікарні дійсно високий і він засвідчує активний процес оновлення та модернізації обладнання. Однак з точки зору управління, таких даних недостатньо для отримання повної картини, пов'язаної з матеріально-технічною базою надання медичних послуг. Важливим напрямом аналітичної роботи в такому випадку має стати аналіз ефективності використання обладнання та інших активів. І в контексті управлінської звітності доречним буде саме акцент на ефективності.

Результати проведено аналізу за критично важливими показниками, в тому числі щодо кадрового забезпечення, засвідчують наявність структурно схожого взаємозв'язку відсоткового обсягу. Так, в обох досліджуваних медичних закладах лікарі складають понад 23 % від загальної чисельності усього персоналу (рис. 3.12).



Рис. 3.12. Аналіз структури кадрів досліджуваних КНП медичних закладів

Примітка: сформовано на основі додатка П.

В обох лікарнях найбільшу частку займає середній молодший медичний персонал – понад 36%. Однак в Глинянській міській лікарні доречно збалансувати кількість іншого персоналу, оскільки він має значну питому вагу (33%), тоді як молодший медичний персонал складає тільки 7%. Зважаючи на профіль лікарні, слід розвивати кадрову складову, яка бере безпосередню участь в наданні медичних послуг.

Використання даних порівняльного аналізу за обмеженим переліком показників, як бачимо, дозволяє навіть у випадку порівняння великих і малих суб'єктів знаходити вузькі місця і шукати резерви поліпшення господарювання через оптимізацію складу і використання персоналу.

Собівартість, витрати, доходи, а також інші показники, зокрема такі як фонд оплати праці, визначають вагомі характеристики та дозволяють ідентифікувати існуючі основні проблеми й ризики, на які слід звернути увагу керівництву, в тому числі через використання механізмів й інструментів

управлінського обліку та звітності. Резюмуючи по даних проведеного аналізу, варто вказати на такі найбільш явні факти, які при діяльності мають враховуватися для забезпечення кращої ефективності аналізованих суб'єктів господарювання. По перше, попри не співпадіння у обсягах і розмірах діяльності, медичні заклади мають як схожі, так і відмінні риси. По друге Глинянська лікарня, як невеликий заклад, у 2025 році майже повністю перейшла на фінансування за програмою медичних гарантій, але практично не інвестує в обладнання, що суттєво знижує шанси і можливості розширювати коло надання медичних послуг й призводить до, певним чином, деструктивної структури витрат – постійні витрати залишаються для забезпечення збереження існуючої матеріально-технічної бази, а використовується вона не достатньо інтенсивно.

Щодо Тернопільської міської лікарні №2, то – це великий медичний заклад (КНП), для якого характерні диверсифіковані доходи, значні інвестиції в обладнання й стабільне зростання. Лікарня активно розвивається, модернізується й розширює спектр власних послуг, що в умовах конкуренції невід'ємна потреба і вимога часу.

В стратегічному плані обом лікарням потрібно максимально використовувати наявні потенційні можливості для результативної діяльності. І попри те, що ці можливості суттєво відрізняються, проведене дослідження засвідчує, що навіть малі суб'єкти господарювання можуть ефективно використовувати обліково-аналітичний інструментарій для управління та якісного надання медичних послуг.

В контексті деталізації аналізу на основі звітності, а також урахування управлінських запитів слід визнати, що при зборі даних, є проблема пошуку не тільки джерела, а й витягування з нього потрібної інформації. Тож об'єктивним висновком, що випливає з цього, є теза про доцільність формування деяких окремих, так званих, управлінських таблиць (таблиць управлінського обліку) для прискорення проведення аналітичних обчислень. Окрім цього, побіжний

аналіз запитів пацієнтів (який загалом не є об'єктом дослідження, але без якого неможливо сформуванню повну картину діяльності), вказує на існування потреби розвивати сучасніші та інноваційніші медичні послуги.

Отже, загалом проведений аналіз свідчить про наявність в досліджуваних медичних закладах достатнього рівня запасу підвищення ефективності та якості послуг і покращення їхньої результативності. Одночасно, було виявлено, що є потреба розширити в звітності (зокрема Звіті про управління) блок цифровізації та інновацій, зокрема додати аналіз телемедицини, електронного документообороту, більш детально прописати методику оцінки системи управління, подати розділ про конкурентоспроможність КНП і їх порівняння з іншими однотипними закладами, а також вказати на сильні й слабкі сторони суб'єкта господарювання.

Висновки до розділу 3

Виконання дослідницького завдання з питань аналізу як основи ефективного управління діяльністю закладів охорони здоров'я в сучасних умовах дозволило виробити авторські висновки та пропозиції, що спрямовані на подальший розвиток і удосконалення цієї системи через формування кращої її інформаційної бази, вирішення організаційних питань та застосування інноваційного інструментарію й методик.

1. Звітність суб'єктів охорони здоров'я є важливим джерелом аналізу. Між різними видами звітності існує тісний взаємозв'язок, оскільки основна база їх формування – система обліку. Для внутрішніх потреб доцільним є формування управлінської звітності, яка є якісним інформаційним доповненням для здійснення контролю за раціональністю та ефективністю використання ресурсного забезпечення закладів охорони здоров'я. Управлінські запити в закладах охорони здоров'я мають суттєвий вплив на вибір показників і напрямів економічного аналізу. Відповідно до цього, побудовано модель звітності (в

розрізі різних її видів) для цілей аналізу, яка включає такі елементи як управлінські запити, відповідні показники для аналізу, їх стандартизація, напрями аналізу, їхня інтеграція тощо. Розроблена модель враховує результати досліджень управлінських запитів, а також зарубіжного, зокрема, європейського досвіду з формування звітності.

2. З урахуванням інтересів і запитів системи управління, в тому числі щодо потрібних аналітичних показників в роботі запропоновано структуру Звіту про управління, оптимізовану з урахуванням запитів менеджменту та наявного зарубіжного досвіду, а також обґрунтовано сім етапів запровадження та використання управлінської звітності закладів охорони здоров'я й здійснено деталізований їхній опис для спрощення реалізації такого завдання в практичній площині.

3. Виходячи із сучасних викликів, розвиток методик аналізу потребує покращення існуючих аналітичних підходів, розвитку більш сучасних методів дослідження, в тому числі характерних застосуванням інформаційних технологій та штучного інтелекту. Для обґрунтування оптимального переліку запропоновано при виборі показників і напрямів аналізу враховувати їхню кореляцію з тими статистичними даними, які суб'єкти охорони здоров'я зобов'язані подавати органам статистики. Відповідно, узагальнено найменування основних груп результуючих показників та проілюстровано рівень їхньої кореляції зі статистичними даними.

4. Здійснений критично-порівняльний аналіз дозволяє стверджувати, що найбільш корельованими між мікро- та макрорівнем за складом є медичні показники щодо якості. За своєю суттю ці показники служать основою формування медичної статистики, тож вони достатньо врегульовані й стандартизовані. На другому місці за рівнем кореляції знаходяться операційні показники (коефіцієнт кореляції 0,6), які мають безпосередній стосунок до організації надання медичних послуг і використання наявної ресурсної бази. Найменш релевантними є показники, що належать до групи фінансових (0,375),

що може служити обґрунтуванням потреби у їхньому розвитку та удосконаленні.

5. На основі критичної оцінки сучасних потреб управління розроблена блок-схема моделі аналізу фінансових показників КНП та для її деталізації, прописано її етапи, здійснено формалізацію та уточнено зміст розрахунково-обчислювальних і узагальнювальних робіт для побудови оптимізаційної стратегії діяльності. Проведений за розробленою блок-схемою та алгоритмом аналіз фінансових показників по досліджуваних КНП медичних закладах свідчить про наявність низки проблем, вирішення яких лежить в площині здійснення оптимізаційних процесів.

6. Запропонований підхід, який можна назвати експрес-аналізом, оскільки він здійснюється за обраними з використанням відповідної запропонованої методики показниками, дозволяє зробити достатньо реалістичні висновки для побудови матриці ризиків і можливостей медичних закладів. Застосування запропонованого підходу до проведення аналізу та складу його показників, а також використання програмного продукту, розробленого на основі узагальненої блок-схеми й алгоритмів обчислень, дозволить у короткі строки та з великою точністю ідентифікувати дійсний стан закладу охорони здоров'я та ретельно підготувати стратегічні моделі його подальшого розвитку.

8. З урахуванням запропоновано змісту й структури Звіту про управління, узагальнено підхід, що є доцільний в питаннях проведення аналізу діяльності з надання медичних послуг. Аналіз запропоновано розмежувати за 7 взаємопов'язаними етапами: 1. Оцінка загальної ефективності діяльності. 2. Аналіз якості та доступності медичних послуг. 3. Аналіз фінансових показників (фінансовий аналіз). 4. Аналіз кадрового потенціалу та управління. 5. Оцінка матеріально-технічної бази й цифровізації. 6. Аналіз ризиків і викликів. 7. Стратегічний аналіз перспектив розвитку. За кожним етапом розроблено функціонали, викладено короткий зміст аналізу показників і побудовано блок-схему, яка містить відповідні елементи. Використання такої блок схеми для

цілей програмування алгоритму аналізу дозволить сформувати продукт, здатний оперативно видавати результатну аналітичну інформацію для прийняття рішень.

9. За результатами застосування запропонованого підходу до аналізу впливу на стратегічні цілі з 40 показників діяльності медичних закладів, що відповідають аналізу Звіту про управління, обрано 8. Обчислення цих показників уможлиблює достатню адекватність оцінки діяльності медичних закладів і дозволяє готувати вичерпну інформацію для ефективного управління. Обрані показники дозволяють також ідентифікувати характерні риси великих і малих КНП, а також встановити найвагомші відмінності, що впливають саме через обсяги діяльності.

Основні результати наукового дослідження опубліковано у [46; 48; 52; 141; 213].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання розвитку систем обліку та аналізу в управлінні діяльністю медичних закладів. Результати дослідження направлені на комплексне удосконалення цих систем з метою забезпечення їх відповідності сучасним запитам менеджменту та посилення інформаційності й ефективності, дали змогу зробити такі висновки.

1. Охорона здоров'я має стратегічне значення для розвитку національної економіки. Вона виконує важливу функцію зі збереження, відновлення й зміцнення здоров'я населення, забезпечуючи ефективний соціально-економічний розвиток. Функціонування закладів охорони здоров'я в умовах нестабільності, реформування, трансформації організаційно-правових форм і зміни підходів до їх фінансування зумовили потребу здійснення комплексного удосконалення систем обліку та аналізу для посилення орієнтації на потреби управління, збільшення оперативності інформаційного забезпечення та підвищення ефективності використання ресурсів.

2. Наявність неузгодженостей і юридичних колізій в нормативно-правових документах в питаннях, пов'язаних з ідентифікацією суб'єктів державного сектору, до якого продовжує належати частина медичних закладів, і веденням обліку в умовах цифровізації, вимагають внесення уточнень до законодавчих актів і нормативних документів шляхом уведення у них класифікації бюджетних установ за ієрархічною системою та джерелами фінансування, що дозволяє вирішити проблему їх коректної інституційної ідентифікації як суб'єктів обліку та врахувати особливості функціонування для удосконалення методичного забезпечення обліку й аналізу. Існуюча специфіка цифровізації накладає свій відбиток облікову та аналітичну інформацію, що актуалізує розробку Положення про обліково-аналітичне забезпечення,

інформаційні системи та захист даних, що сприятиме покращенню стандартизації і підвищенню рівня захисту інформації.

3. Оцінка засад аналітичної діяльності в сфері охорони здоров'я в умовах нестабільності та військових дій трансформує сучасні управлінські потреби й актуалізує нові завдання, які на відміну від існуючих, орієнтовані не тільки на забезпечення контролю за використанням фінансових ресурсів, а й на оцінку ефективності їх використання загалом, що обґрунтовує потребу в удосконаленні теоретичного підґрунтя аналізу в медичних закладах для подолання ризиків і забезпечення результативної діяльності. Це позначається на теоретико-регуляторних основах фінансового аналізу, вимагає його ідентифікації відповідно до сучасних характеристик, а також уточнення означення такого важливого поняття як медичний кластер, що формує підґрунтя для конкретизації напрямів і показників аналізу. В цьому контексті уточнений перелік принципів, напрямів і показників аналізу та змістовне наповнення Положення про організацію фінансового аналізу в закладах охорони здоров'я сприятиме кращій чіткості процедур проведення аналізу, забезпечить їхню уніфікованість та методичну врегульованість.

4. Систематизація та ідентифікація галузевих особливостей діяльності закладів охорони здоров'я служить вагомим аргументом на користь позиціонування медичної послуги як специфічного об'єкта обліку, який має соціальну значущість, характеризується складним механізмом фінансового забезпечення, високим рівнем державного регулювання та залежністю від рівня кваліфікації медичного персоналу. Відповідно, є необхідність розвитку управлінського обліку як інтегрованої системи формування, накопичення, оброблення та аналітичної інтерпретації економічної інформації про діяльність медичного закладу, спрямованої на забезпечення підвищення ефективності використання ресурсів і якості медичних послуг. Така система, інтегрована з медичними інформаційними системами й іншими цифровими рішеннями

сприятиме підвищенню адаптивності обліково-аналітичного забезпечення до сучасних управлінських потреб.

5. Дослідження регуляторних та організаційно-методичних засад управлінського обліку витрат і доходів комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я вказують на потребу здійснення адаптації інструментарію аналізу безбитковості до умов їх функціонування і показників діяльності, зокрема через використання тарифів НСЗУ та фінансового результату пакетів медичних послуг. Обґрунтованим в цьому контексті є запровадження багаторівневої класифікації витрат, розробка моделі управлінського обліку, яка охоплює групування витрат, об'єкти обліку, управлінські процеси й рішення, а також побудова відповідним чином адаптованої блок-схеми управлінського обліку доходів, що дозволить формувати релевантне інформаційне забезпечення для прогнозування результатів господарювання й будувати ефективні оптимізаційні стратегії.

6. Критичний аналіз зарубіжних і вітчизняних практик калькулювання і підходів до його здійснення в комплексі з оцінкою існуючих моделей охорони здоров'я, дозволяє удосконалити методичний підхід до розподілу непрямих витрат через використання коефіцієнтів переведення медичних процедур (тестів) у порівняльний стан, встановлених на основі використання драйверів витрат, зважених за часовими параметрами. Застосування підходу забезпечить більшу об'єктивність врахування трудомісткості та інтенсивності медичних процесів, суттєво підвищить точність калькулювання собівартості медичних послуг і релевантність інформації для управління.

7. З метою проведення оцінки фактичного і потенційного рівня використання звітності для проведення аналізу показників діяльності медичних закладів доцільним є використання анкети-опитувальника, яке дозволяє здійснити узагальнення взаємозв'язків і розробити модель звітності закладів охорони здоров'я (в розрізі різних видів), адаптовану до потреб аналізу та управління та етапи її реалізації з відповідними описами. Використання в

практичній діяльності передбачених у моделі складових, в тому числі структурно удосконаленого Звіту про управління, забезпечить підвищення рівня інформаційності звітних форм як джерел аналізу, сприятиме посиленню об'єктивності аналітичних висновків, прозорості та повноти задоволення управлінських запитів.

8. Для розвитку системи фінансового аналізу діяльності медичних закладів і оптимізації складу його показників доцільним є здійснення регресійного відбору, встановлення переліку найбільш релевантних з них і формування блок-схеми експрес-аналізу з автоматичним переходом до потрібного циклу, на основі отриманих результатів обчислень і їх кваліфікації з точки зору рівня ризиковості. Такий підхід дозволить скоротити затрати часу на аналітичні обчислення, підвищити точність результатів і сформувані обґрунтовані стратегічні альтернативи розвитку медичних закладів з урахуванням існуючих ризиків і небезпек.

9. Систематизація управлінських запитів і врахування їхньої різносторонності в сучасних умовах актуалізують побудову алгоритмізованої моделі аналізу показників Звіту про управління, в основі якої лежить системний відбір, структуризація та формалізація алгоритмів аналітичних процедур і використання його інформаційного наповнення для інтерпретації та трансформації даних у систему аналітичних висновків, що створює об'єктивні передумови підвищення якості управлінських рішень. Реалізація такої моделі забезпечить цілісну та комплексну оцінку діяльності медичних закладів, розширить репрезентаційні можливості звітності закладів охорони здоров'я, що сприятиме кращій ідентифікації цих суб'єктів різними користувачами, в тому числі споживачами медичних послуг і потенційними інвесторами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абанкіна А. Програма медичних гарантій - 2024: перелік послуг, тарифи, особливості. *Медична справа*. 2024. URL: <https://medplatforma.com.ua/article/15737-programa-medichnikh-garantiy-2023-perelik-poslug-osoblivosti>.
2. Августин Р. Р., Стахів О. В. Визначення стратегічних пріоритетів управління системним розвитком закладів охорони здоров'я. *Академічні візії*. 2023. № 17. URL: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/250>.
3. Адамик О. В., Адамик К. Б. Реляційні бази даних як сучасний стандарт накопичення інформації в комп'ютерній системі бухгалтерського обліку. *Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітнянські аспекти*: Збірник наукових праць за матеріалами II Всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 березня 2018 р.). Дніпро: НМетАУ, 2018. (747 с.). С. 698-703.
4. Алієв Т. Доходи від послуг медичного КНП: визнання, оформлення, облік. *UTEKA*. 2020. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/knp-26-buhuchet-i-nalogooblozhenie-83-dohody-ot-uslug-medicinskogo-knp priznanie-oformlenie-uchet>
5. Алькема В. Г., Сумець О. М., Кириченко О. С. Менеджмент закладу охорони здоров'я: навчальний посібник. Київ: ВНЗ «Університет економіки та права «Крок», 2023. 244 с.
6. Б'юкенен Дж., Масгрейв Р. Суспільні фінанси і суспільний вибір: Два протилежних бачення держави / Пер. з англ. К.: Вид. дім «Академія», 2004. 175 с.
7. Бакшеева Є. Контролінг як інструмент підвищення ефективності управління в закладах охорони здоров'я. *Медичний менеджмент : Збірник наукових статей студентів заочної форми навчання*. 2024. С.15-23. URL: <https://ur.knute.edu.ua/server/api/core/bitstreams/8c199704-9e46-40d3-946c-0d4b511de33e/content>.

8. Басюк О. П. Цифрові технології в оптимізації бюджетного процесу: кращий світовий довід та висновки для України. *Актуальні проблеми державного управління*. 2022. №1 (60). С. 116-131. DOI: <https://doi.org/10.26565/1684-8489-2022-1-08>.
9. Безверхий К. В., Шпачук Є. І. Основоположні принципи економічного аналізу як науки. *Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу: тези виступів II Міжнар. наук.-практ. конф.з пит. вищ. осв. і науки*. Житомир : Житомирська політехніка, 2021. С. 203-205.
10. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. №2456-VI. . URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page>
11. В проєкті бюджету на 2025 рік передбачено майже млрд грн видатків на охорону здоров'я. Офіційний сайт Міністерства охорони здоров'я України. URL: <https://moz.gov.ua/uk/v-proyekti-byudzhetu-na-2025-rik-peredbacheno-majzhe-211-mlrd-grn-vidatkiv-na-okhoronu-zdorov-ya>.
12. Ваганова Л. В., Чайковська І. І. Фінансове планування діяльності сучасного комунального некомерційного підприємства. *Науковий вісник: Державне управління*. 2020. № 1 (1(3)), с. 20–28. URL: <https://nvdu.undicz.org.ua/index.php/nvdu/article/view/33>.
13. Видатки на охорону здоров'я у 2024 році зростуть на 31 млрд грн порівняно з минулим роком. Урядовий портал. Міністерство охорони здоров'я: новини. 05.01.2024 р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/vydatky-na-okhoronu-zdorovia-u-2024-rotsi-zrostut-na-31-mlrd-hrn-porivniano-z-mynulym-rokom-premier-ministr>.
14. Втрати медичної системи за понад 23 місяці війни: росія пошкодила 1523 об'єкти медзакладів та ще 195 зруйнувала вщент. Офіційний сайт Міністерства охорони здоров'я України. 05.02.2024 р. URL: <https://moz.gov.ua/article/news/vtratimedichnoi-sistemi-za-ponad-23-misjaci-vijni-rosija-poshkodila-1523-ob%e2%80%99ekti-medzakladiv-ta-sche-195-zrujnuvala-vschent->

15. Вудвуд В. Соціально-економічні аспекти сфери охорони здоров'я у кризових умовах. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. Економіка. 2022. Випуск III (87). С. 41-57.
16. Гладкова О. В., Деренська Я. М., Братішко Ю. С. Місце управлінського обліку в управлінні витратами організацій сфери охорони здоров'я. *Інфраструктура ринку*. 2025. Випуск 82. С.170-175. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2025/82_2025/30.pdf.
17. Голов С. Ф. Управлінський облік. Київ: Центр учбової літератури, 2023. 534 с.
18. Гордієнко Н. І., Краснікова Н. Г. Вдосконалення обліку адміністративних витрат на комунальних некомерційних підприємствах охорони здоров'я. *Вісник ХДУ. Серія Економічні науки*. 2018. №31. С.69-72.
19. Гордієнко Н. І., Краснікова Н. Г. Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього аудиту доходів і витрат комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2020. №4. Том 2 С. 125-131.
20. Горин В. П., Квасниця О. В. Перспективи нарощування фінансових ресурсів закладів охорони здоров'я в умовах війни та поствоєнного відновлення України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 14. С. 27–33. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.14.27>. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/investplan/article/view/1802>.
21. Граничні показники видатків та надання кредитів державного бюджету і цілі державної політики у відповідній сфері діяльності та показники їх досягнення у 2022-2026 роках. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/_%D0%93%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D1%87%D0%BD%D1%96_%D0%BF%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%B8_%D1%96_%D1%86%D1%96%D0%BB%D1

%96_%D0%BF%D0%BE%D0%BB%D1%96%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B8_2025-2026.pdf.

22. Грицай О., Лішнянська І. Облікове забезпечення визначення собівартості наданих медичних послуг. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2023. №4. С. 358-373. DOI: <https://doi.org/10.58423/2786-6742/2023-4-358-373>.

23. Гуржий П. О. Оцінювання ефективності діяльності закладів охорони здоров'я. *Інноваційна економіка*. 2023. №4. С.98-103. DOI: <https://doi.org/10.37332/2309-1533.2023.4.14>.

24. Гуржий П. Цифрові технології в управлінському процесі закладів охорони здоров'я. *Економіка та суспільство*. 2024. №70. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-70-113>.

25. Гусак Н. В. Особливості бухгалтерського обліку в закладах охорони здоров'я в умовах війни. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2023. № 5. С. 45–50.

26. Даценко Г. В. Облік лікарських засобів в закладах охорони здоров'я. *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю* : зб. наук. пр. VII Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Вінниця, 27 берез. 2019 р. Вінниця, 2020. Ч. 2. С. 90-97.

27. Дем'янишин В. Г., Костецький В. В., Дем'янишин В. В. Модернізація бухгалтерського обліку фінансових ресурсів у державному секторі в умовах реформування системи управління публічними фінансами та зміцнення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Світ фінансів*. 2022. № 4 (73). С. 22–44. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2022.04.022>.

28. Дем'янишин В. Г., Костецький В. В., Дем'янишин В. В. Удосконалення управління фінансовими ресурсами у державному секторі в контексті зміцнення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Інноваційна економіка*. 2022. № 4. С. 91–103. DOI: <https://doi.org/10.37332/2309-1533.2022.4.13>. URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/980>.

29. Денисенко О. П. Оцінка витрат на медичні послуги в умовах автономізації закладів охорони здоров'я. *Облік і фінанси*. 2022. № 4. С. 58–63.
30. Дерезюк А. В., Яремина І. В., Головчанська-Пушкар С. Є., Байдюк І. А. Покращення ефективності діяльності закладів охорони здоров'я з використанням SWOT-аналізу. *Вісник Вінницького національного медичного університету*. 2023. Т. 27. №1. С.160-165. DOI: 10.31393/reports-vnmedical-2023-27(1)-28.
31. Держбюджет–2024: загальні показники та видатки на охорону здоров'я. *Аптека*. 2023. № 47 (1418). URL: <https://www.apteka.ua/article/681435>.
32. Деякі питання надання послуг з медичного обслуговування населення за плату від юридичних і фізичних осіб: Постанова Кабінету міністрів України від 05.07.2024 р. №781.
33. Деякі питання організації спроможної мережі закладів охорони здоров'я: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2023 р. №174.
34. Додатки до Закону України «Про Державний бюджет України на 2024 рік». Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Dodatki_2024.zip.
35. За понад 24 місяці війни росія пошкодила 1 543 об'єкти медзакладів та ще 204 – зруйнувала вщент. Урядовий портал. Міністерство охорони здоров'я: новини. 19.03.2024 р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/za-ponad-24-misiatsi-viiny-rosiia-poshkodyla-1-543-objekty-medzakladiv-ta-shche-204-zruinuvala-vshchent>.
36. Задорожний З., Муравський В., Семанюк В., Гуменна-Дерій М. Глобальні принципи управлінського обліку в системі забезпечення ресурсного потенціалу підприємства. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2022. № 3(44). С. 63-71. DOI: <http://doi.org/10.55643/fcaptp.3.44.2022.3765>.

37. Задорожний З.-М. В., Муравський В. В., Семанюк В. З., Омецінська І. Я. *Управлінський облік: навч. посіб.* Тернопіль: ВПЦ «Університетська думка», 2023. 293 с.
38. Задорожний З.-М. В., Омецінська І. Я. *Внутрішньогосподарська звітність у системі управління підприємством. Вісник Тернопільського національного економічного університету.* 2020. №4. С. 169-184.
39. Задорожний З.-М., Омецінська І. *Звітність як інструмент управління підприємством: концептуальні засади та управлінська цінність. Вісник Економіки.* 2026. Випуск 2. С. 118-129. DOI: 10.35774/visnyk2026.02.118.
40. Задорожний З., Панасюк В., Омецінська І. *Інноваційні підходи до структурування витрат з метою ефективного управління бізнесом. Вісник економіки.* 2024. Вип. 4. С. 164-178. DOI: 10.35774/visnyk2024.04.164.
41. Згурська О., Струк Н., Сафонов Ю., Кулік А., Романенко О. *Аналіз обсягу та структури послуг охорони здоров'я України. Financial and credit activity problems of theory and practice.* 2022. №4 (45). С. 346-354. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptr.4.45.2022.3829>.
42. *Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291.*
43. Камінська Т. В. *Публічне управління наданням медичних послуг в Україні. Економічний вісник НТУУ «Київський політехнічний інститут».* 2022. № 23. С. 12-25. DOI: <https://doi.org/10.20535/2307-5651.23.2022.264635>.
44. Кирик В. *Управлінський облік доходів і витрат як інструмент фінансової стійкості комунальних неприбуткових підприємств охорони здоров'я. Модерні фінанси: національна стійкість, безпека, інноваційне лідерство : матеріали III Міжнародного фінансового форуму (Тернопіль – Буковель, 13-17 травня 2026 р.) / ред. кол. : А. І. Крисоватий, З. М. Лободіна, В. П. Горин, В. А. Валігура, В. В. Сідляр, О. Є. Коваль.* Тернопіль: ЗУНУ, 2026. С. 335-336.

45. Кирик В. Завдання аналізу в управлінні діяльністю закладів охорони здоров'я. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченій 55-річчю кафедри обліку і оподаткування та 85-річчю від дня народження д. е. н., проф. Б. М. Литвина (м. Тернопіль, 26-27 вересня 2024 р.). Том 2. Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С. 454-458.

46. Кирик В. І. Місце стратегічного аналізу у визначенні пріоритетів діяльності медичних закладів. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством* : Матеріали VIII Всеукраїнської науково-практичної конференції. Частина 1. Полтавський державний аграрний університет (25 березня 2025 р.). Полтава, 2025. 1015 с. С. 440-441.

47. Кирик В. Інформаційно-аналітичне забезпечення оцінки результативності діяльності закладів охорони здоров'я: проблеми та виклики в умовах ІТ. *Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем* : Матеріали XIII Міжнародної науково-практичної конференції, 3 грудня 2025 р. Кропивницький: ЦНТУ, 2025. С. 158-160.

48. Кирик В. І. Аналіз і методи управління закладами охорони здоров'я. *Сучасні стратегії сталого розвитку держави та суспільства: наукові горизонти та перспективи*: збірник матеріалів I-ї Науково-практичної конференції з міжнародною участю / за наук. ред. проф. О. В. Чепелюк, В. Д. Філіппової, В. М. Демченка. (м. Хмельницький, 22 лютого 2024 р.). ХНТУ. С. 65-69.

49. Кирик В. І. Медичні послуги та їх калькулювання: українська і зарубіжна практика. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації* : збірник праць XX міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених 19 травня 2023, Тернопіль, ЗУНУ, Україна. С. 842-846.

50. Кирик В. І. Облік витрат і калькулювання платних медичних послуг: український та зарубіжний досвід. *Вісник Одеського національного університету*. Серія: Економіка Том 30. Випуск 2 (104). 2025. С. 31-36 URL : <https://doi.org/10.32782/2304-0920/2-104-5>.
51. Кирик В. І. Організація та завдання обліку в медичних закладах України. *Економічний аналіз*. Том 35, № 1 (2025). С. 102-111 URL : <https://doi.org/10.35774/econa2025.01.102>.
52. Кирик В. І. Стратегічний аналіз і побудова оптимізаційної моделі діяльності з надання медичних послуг в умовах війни. *Трансформація обліку та звітності в умовах соціально-економічних викликів: тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 27 берез. 2024 р.)* / відп. ред. О. В. Фоміна. Київ : Держ. торг.-екон. ун-т, 2024. С.285-289 (0,2 д.а).
53. Кифяк В., Тімофті Л. Фактори і умови підвищення конкурентоспроможності соціально-медичних послуг у регіоні. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. Економіка. 2023. Випуск II (90). С. 21-32. DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2023-2.90.02>.
54. Кириленко С. О. Інтеграція сучасних підходів до обліку витрат у медичних закладах України. *Фінанси України*. 2022. № 2. С. 67–72.
55. Ковальова Ю. М. Кластер як новий інструмент модернізації економіки. *Механізм регулювання економіки*. 2008, № 2. С. 214-226.
56. Ковальчук В. А. Сутність поняття кластерного механізму. *Економічний вісник Донбасу: науковий журнал*. 2013. № 3(33). С. 202–206.
57. Ковальчук Т. М., Вергун А. І. Фінансовий аналіз у системі управління реальними інвестиціями : монографія. Чернівці: ЧНУ, 2011. 246 с.
58. Ковальчук Я. Принципи інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів національної поліції України. *Підприємство, господарство і право*. 2020. №9. С. 132-135.
59. Коробчинська Н. В. Моніторинг системи охорони здоров'я в системі муніципального управління на місцевому рівні. *Регіональне управління та*

місцеве самоврядування. 2022. №1. С. 58–69. <https://doi.org/10.32836/2310-9653-2022-1.11>.

60. Кравченко А. С., Рябков С. О. Концептуальний підхід до організаційно-інфраструктурного моделювання надання телемедицинських послуг в Україні. *Zenodo*. 2026. С.1-25 doi:10.5281/zenodo.18614134.

61. Кращі практики управління медичним закладом. Посібник/Проект USAID «Підтримка реформи охорони здоров'я». Київ, 2021. 137 с. URL: [Посібник з управління медичним закладом.pdf](https://moz.gov.ua/uploads/ckeditor/). <https://moz.gov.ua/uploads/ckeditor/>.

62. Криничко Л., Мотайло О. Нові підходи до фінансування системи охорони здоров'я. *Аспекти публічного управління*. №2021 9(2). С.86-100. DOI: <https://doi.org/10.15421/152122>.

63. Кужелєв М. О., Нечипоренко А. В. Фінансування охорони здоров'я в умовах глобальних викликів: український досвід. *European scientific journal of Economic and Financial innovation*. 2024. №1(13). С.85-94. DOI: <https://journal.eae.com.ua>.

64. Кулинич М. Б. Методологічні засади інтеграції хмарних облікових систем у стандарти фінансової звітності в управлінні закладами охорони здоров'я. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2026. №46. С. 65-73. DOI:<https://doi.org/10.29038/2786-4618-2026-02-65-73>.

65. Кулинич М., Матвійчук І., Гадзевич А. Цифрові зміни в економіці: нові завдання для бухгалтерії та бізнес-аналізу *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2025, 2(42) с. 31–41. DOI: <https://doi.org/10.29038/2786-4618-2025-02-31-41>.

66. Кулинич М. Б., Матвійчук І. О., Сафарова А. Т., Герасименко Т. О. Діджиталізація обліку, аналізу та оподаткування в системі управління підприємством. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету*. 2021. Вип. 64. С.57-63. DOI: <https://doi.org/10.36477/2522-1205-2021-64-10>.

67. Кулинич М., Матвійчук І., Писаренко Т. Актуалізація завдань бухгалтерського обліку і бізнес-аналізу в умовах цифрових зрушень економіки. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2021. № 3(27). С. 29-35. DOI: <https://doi.org/10.29038/2786-4618-2021-03-29-35>

68. Кундря-Висоцька О. П., Демків І. І. Екологічна, соціальна та управлінська (ESG) інформація в обліковій системі як інструмент верифікації концепції сталого розвитку. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2020. №33. Том 2. С.554-565. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptr.v2i33.207241>.

69. Кушина О. Цільове фінансування: п'ять прикладів для КНП. *Головний бухгалтер медичного закладу*. 2021. №4. С.18-25.

70. Кущинська М. В., Рябцева О. Є. Формування підходу до калькулювання медичних послуг за сучасних умов функціонування закладів охорони здоров'я. *Економічний вісник ДВНЗ УДХТУ*. 2017. №1(5). С. 31-35.

71. Лазаришина І. Д. Принципи економічного аналізу як інструмент забезпечення його якості. *Розвиток соціально-економічних систем в геоекономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 11-12 травня 2017 р. (ТНТУ ім. І. Пулюя, м. Тернопіль)*. С.96-98.

72. Левицька С.О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення. URL: <https://ena.lpnu.ua:8443/server/api/core/bitstreams/534b7458-0987-4ffa-8399-5ff068b994d5/content>.

73. Лемішовська О. С., Михайловський В. О. Управлінська звітність: теоретико-методичні аспекти та принципи формування. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку*. 2023. №1(9). С. 179-188.

74. Лімешко О. Медичні КНП: статус неприбутковості, фактори ризику та нюанси управлінського обліку. *Uteka*. 2019. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/knp-26-buhuchet-i-nalogooblozhenie-83-medicinskie-knp-status-nepribylnosti-factory-riska-i-nyuansy-upravlencheskogo-ucheta>.
75. Літвак А. Модель аналізу й оцінки роботи консультативно-діагностичного центру. *Українські медичні вісті*. 2023. №3-4. С.186–192.
76. Лубенченко О. Е., Костирко Р. О., Шульга С. В., Василюк М. М. Формування облікової політики закладів охорони здоров'я в новітніх умовах їх реформування. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2021. № 5(40). С. 167-177. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptr.v5i40.244919>.
77. Ляшко В. Уряд визначив, у яких випадках медзаклади можуть надавати послуги за оплату. Урядовий портал. 2024. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/uriad-vyznachyv-u-iakykh-vypadkakh-medzaklady-mozhut-nadavaty-posluhy-za-oplatu>
78. Лященко О. В. Підвищення ефективності управління закладом охорони здоров'я : кваліфікаційна робота магістра. Дніпро, 2024. 90 с.
79. Маначинська Ю., Андрійчук В. Облік бюджетних асигнувань у закладах охорони здоров'я: організаційно-управлінські та цифровий аспекти. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2023. №4. С. 137–161. DOI:<http://doi.org/10.34025/2310-8185-2023-4.92.10>.
80. Марчук І. Економіка охорони здоров'я. Маркетинг медичних послуг: навчальний посібник для практичної підготовки здобувачів вищих закладів освіти за другим (магістерським) рівнем вищої освіти у галузі знань 22 Охорона здоров'я. Вінниця, 2023. 171 с.
81. Медицина воюючої країни: як змінювалися обсяги бюджетного фінансування. Аналітичний портал: *Слово і діло*. 2023. URL: <https://www.slovoidilo.ua/2023/12/25/infografika/suspilstvo/medycyna-voyuuchoyi-krayiny-yak-zminyuvalysya-obsyahy-byudzhethoho-finansuvannya>

82. Методика розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування. *МедПРОСВІТА* : професійний інфопростір. 2026. URL: <https://medprosvita.com.ua/metodika-rozrahunku-vartosti-poslugi-z-medichnogo/>.

83. Методика аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки: Наказ Міністерства фінансів України від 12.04.2006 р. №170.

84. Методика розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування: Постанова кабінету Міністрів України від 27.12.2017 р. №1075.

85. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я: Наказ міністерства охорони здоров'я України від 09.09.2014 р. №635.

86. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління: Наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 р. №982.

87. Момот Т. В., Ілляшенко О. В. Методичне та організаційне забезпечення внутрішнього аудиту доходів і витрат комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я. *Бізнес Інформ*. 2021. №2. С. 249–255.

88. Мохова Ю. Л., Токаренко В. Л. Європейський досвід використання електронних послуг у сфері охорони здоров'я. *Право та державне управління*. 2020. №2. С. 188–195. DOI:<https://doi.org/10.32840/pdu.2020.2.29>.

89. Муравський В. В. Методологія та організація обліку при комп'ютерно-комунікаційній формі : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Тернопіл. нац. екон. ун-т. Тернопіль, 2019. 446 с.

90. Муравський В., Шевчук О., Муравський В. Облік і контроль собівартості послуг у сфері охорони здоров'я з використанням електронної медичної системи. *Світ фінансів*. 2026. №4(85), 107-121. DOI: <https://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1876>.

91. Назаркіна В. М., Радкевич Г. С., Коба Т. М. Аналіз проблем впровадження оцінки медичних технологій на сучасному етапі реформування

системи охорони здоров'я України. *Правове регулювання діяльності у сфері охорони здоров'я під час війни: виклики сьогодення* : матеріали VI Міжнародного Мед.-прав. форуму (25 листоп. 2022 р.). Харків : Право, 2022. С. 67-69.

92. Ніколаєва С. П. Сутність, прийома та методи аналізу фінансово стану підприємства. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2011. №20, Ч.1. С.317-324.

93. Ніколюк О. В., Родіна О. В., Керлан М. О. Підходи до управління фінансуванням закладів охорони здоров'я в Україні. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*. 2023. №(9). С.1-5. DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2023-9-05-01>.

94. Омецінська І. Я., Омецінський О.В. Аналітичні можливості фінансової звітності та її взаємозв'язок з управлінською звітністю. *Вісник економіки*. 2025. Вип. 1. С. 216-229. DOI: 10.35774/visnyk2025.01.216.

95. Омецінська І. Я. Розвиток управлінського обліку та управлінської звітності в системі інформаційного забезпечення управління підприємством. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2026. Том 2, № 46. С. 74-84. DOI: <https://doi.org/10.29038/2786-4618-2026-02-74-84>.

96. Омецінська І. Я. Управлінська звітність підприємства: класифікація, критерії якості та особливості формування. *Економічна парадигма*. 2026. №5(109). С. 344–356. DOI: <https://doi.org/10.25313/3083-7782-2026-5-40>

97. Отенко І. П., Азаренков Г. Ф., Іващенко Г.А. Фінансовий аналіз : навчальний посібник. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 156 с.

98. Охотнік С. І., Свічкач Н. М. Управлінський облік : від теорії до практики. Дніпро: Акцент ПП, 2023. 512 с.

99. Перелік платних послуг, які можуть надаватись державними закладами охорони здоров'я та вищими медичними закладами освіти: Постанова Кабінету міністрів України від 17.09.1996 р. №1138.

100. Петренко А. М. Фінансовий облік у сфері охорони здоров'я в умовах державного фінансування та приватного партнерства. *Економіка та фінанси*. 2023. № 3. С. 29–35.

101. Пилипко Є. Яким має бути фінансування та управління закладами охорони здоров'я в умовах децентралізації. *Українська правда. Рубрика : Життя*. 2022. URL: <https://life.pravda.com.ua/columns/2021/07/20/245440/>.

102. План рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 (зі змінами).

103. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88 (в редакції від 09.03.2023 р.).

104. Положення про надання платних послуг, переліку та тарифів на платні послуги в КНП «Брошнів-Осадська міська лікарня». 2020. URL: <https://broshniv-osadska-gromada.gov.ua/wp-content/uploads/2020/08/1.pdf>.

105. Положення про платні медичні послуги комунального некомерційного підприємства Сумської обласної ради «Обласна клінічна спеціалізована лікарня». 2025. URL: <https://oksl.com.ua/wp-content/uploads/2025/01/polozhennya-pro-nadannya-platnyh-poslug.pdf>.

106. Положення про платні медичні послуги Комунального некомерційного підприємства «Центральна міська клінічна лікарня» Чернівецької міської ради. 2025. URL: <https://cmkl.cv.ua/wp-content/uploads/2025/07/Положення-про-платні-послуги-2025.pdf>.

107. Положення про платні медичні послуги Комунального некомерційного підприємства «Краснопільська лікарня» Краснопільської селищної ради. 2022. URL: <https://krasnop.crl.net.ua/wp-content/uploads/2020/05/polozhennia-pro-platni-posluhy-knp-krasnopilska-likarnia-2022.pdf>.

108. Положення про платні послуги, які надаються закладом охорони здоров'я – комунальним підприємством «Погребищенська центральна лікарня» Погребищенської міської ради. 2022. URL: <https://pogr.crl.org.ua/polozhennya-pro-platni-poslugi-09-45-16-25-07-2022/>.

109. Положення про платні послуги, які надаються комунальним некомерційним підприємством «Київська міська клінічна лікарня №8». 2024. URL: <https://kml8.com.ua/wp-content/uploads/2024/12/%D0%9F%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F-%D0%BF%D1%80%D0%BE-%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D1%82%D0%BD%D1%96-%D0%BF%D0%BE%D1%81%D0%BB%D1%83%D0%B3%D0%B8.pdf>.

110. Положення про послуги з медичного обслуговування населення за плату від юридичних і фізичних осіб КНП «Дніпровський центр первинної медико-санітарної допомоги №11» Дніпровської міської ради. 2025. URL: <https://tsentr11.pmsd.org.ua/wp-content/uploads/2025/09/polozhennia-pro-nadannia-platnykh-medychnykh-posluh-vid-18.09.2025.pdf>.

111. Положення про послуги з медичного обслуговування населення за плату від юридичних і фізичних осіб Комунального некомерційного підприємства «Рокитнівський центр медико-санітарної допомоги» Рокитнівської селищної ради. 2025. URL: <https://golos.rokytne-gromada.gov.ua/files/pdf/1217.pdf>.

112. Положення про систему безперервного професійного розвитку працівників сфери охорони здоров'я : Постанова Кабінету Міністрів України від 14 липня 2021 р. № 725.

113. Порядок складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки : Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України 02.03.2015 р. № 205 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0316-21#Text>.

114. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів від 29.12.2015 р. № 1219.

115. Правове регулювання діяльності у сфері охорони здоров'я під час війни: виклики сьогодення : матеріали VI Міжнародного Мед.-прав. форуму (25 листоп. 2022 р.). / редкол: А. С. Сидоренко (головний редактор), В. М. Пашков, А. О Гаркуша та ін. ; НДІ вивч. проблем злочинності ім. акад. В. В. Сташиса НАПрН України ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого [та ін.]. Харків : Право, 2022. 124 с. DOI: <https://doi.org/10.31359/978-966-998-461-6>.

116. Приклад розподілу витрат одного з адміністративних підрозділів між усіма “нижчими” підрозділами закладу охорони здоров'я. *МедПРОСВІТА* : професійний інфопростір. 2026. URL: <https://medprosvita.com.ua/priklad-rozpodilu-vitrat-odnogo-z-administrativnih/>.

117. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України №996-XIV від 16.07.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

118. Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення : Закон України від 19.10.2017 р. № 2168-вIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2168-19#Text>.

119. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV.

120. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 31.05.2005 р. №2599-IV.

121. Про затвердження Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки : Наказ міністерства фінансів України від 12.04.2006 р. №170.

122. Про затвердження Методики розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування: Постанова Кабінету міністрів України від 27.12.2017 р. №1075. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1075-2017-%D0%BF#Text>

123. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>

124. Про затвердження Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації: Наказ Міністерства фінансів України та Фонду державного майна України від 26.01.2001 р. №49/121.

125. Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті на реалізацію програми державних гарантій медичного обслуговування населення: Постанова КМУ від 24 грудня 2019 р. № 1086. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1086-2019-%D0%BF#n9>.

126. Про затвердження Порядку проведення державної оцінки медичних технологій: Постанова Кабінету Міністрів України від 23.02.2020 р. №1300. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1300-2020-%D0%BF#Text>

127. Про затвердження Правил виписування рецептів на лікарські засоби і медичні вироби, Порядку відпуску лікарських засобів і медичних виробів з аптек та їхніх структурних підрозділів, Інструкції про порядок зберігання, обліку та знищення рецептурних бланків: Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 19.07.2005 р. №360. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0782-05/ed20230103#Text>

128. Про затвердження форм державних статистичних спостережень №2-інвестиції (квартальна) «Звіт про капітальні інвестиції», №2-ОЗ ІНВ (річна) «Звіт про наявність і рух необоротних активів, амортизацію та капітальні інвестиції» : Наказ Державної служби статистики України від 01.04.2024 р. №76.

129. Про заходи щодо підвищення конкурентоспроможності закладів охорони здоров'я та забезпечення додаткових гарантій для медичних працівників: Указ Президента України № 261/202 від 18.06.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/261/2021#Text>

130. Про лікарські засоби: Закон України від 28.07.2022 № 2469-IX URL:
Про лікарські засоби: Закон України

131. Прозорий бюджет: У 2025 році видатки на охорону здоров'я з держбюджету становили більше 222 млрд гривень. Міністерство фінансів України. 2026. URL: https://www.mof.gov.ua/uk/news/-5562?utm_source=chatgpt.com.

132. Романенко С. В. Впровадження електронної медицини в управлінні медичними закладами: переваги та виклики. *Інвестиції: практика та досвід*. 2025. №4. С. 256–264. DOI:<https://doi.org/10.32702/2306-6814.2025.4.256>.

133. Романчук А. Л., Рилєєв С. В. Фінансова звітність суб'єктів державного сектору в системі інформаційного забезпечення аналізу. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економіка*. 2019. Випуск 1 (73). С. 21-32. DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2019-1.73.19>

134. Рура І. В. Особливості організації і методики обліку медичних послуг у бюджетних установах. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. 2013. Випуск 22. С. 123-127.

135. Сабецька Т. І., Стефанишин Л. С. Технологія стратегічного управління діяльністю закладів сфери охорони здоров'я. *Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор»*. 2020. Випуск 1 (57). С. 56-62. DOI: <https://doi.org/10.32847/business-navigator.57-9>.

136. Савченко В. М., Юрченко О. В., Кононенко Л. В. Зміна облікової парадигми та її вплив на перспективи формування моделі обліку діяльності некомерційних комунальних підприємств – закладів охорони здоров'я в умовах глобалізації. *Економічний простір*. 2021. № 172 С. 81-86. DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/172-14>.

137. Самофалов Д. О. Упровадження електронної системи охорони здоров'я як складник публічного управління охороною здоров'я. *Державне управління та місцеве самоврядування*. 2020. №1. С. 92–99. DOI:<https://doi.org/10.33287/102012>.

138. Свірко С. В. Організація управлінського обліку в бюджетних установах: етап постановки та його складові. *Фінанси, облік і аудит*. 2014. №2. С.235-250. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/197232579.pdf>.

139. Сисюк В.Ю. Джерела фінансового забезпечення закладів охорони здоров'я в умовах медичної реформи. *Актуальні проблеми менеджменту та публічного управління в умовах війни та післявоєнної відбудови України*: матеріали доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю (31 травня 2022 року). Тернопіль: ЗУНУ, 2022. С. 486-489.

140. Сисюк С. В., Зорій Н. М. Визначення вартості платних медичних послуг та їх облікове забезпечення. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. №2 (6). С. 181-186.

141. Сисюк С. В., Кирик В. І. Використання аналітичних методів управління закладами охорони здоров'я: проблеми та перспективи. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. 2024. № 1 (93). С. 160-174. DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2024-1.93.12>

142. Слободян Н. О., Панчишин Н. Я., Кондратюк В. В., Литвинова О. Н., Петрашик Ю. М. Впровадження електронних медичних записів: переваги, виклики та роль в управлінні закладами охорони здоров'я. *Вісник соціальної гігієни та організації охорони здоров'я України*. 2025. № 1. С. 46–51. DOI: <https://doi.org/10.11603/1681-2786.2025.1.15342>.

143. Співак М. В. Єдиний медичний інформаційний простір як засіб прийняття управлінських рішень. *Київський часопис права*. 2022. №1. С. 121–125. DOI: <https://doi.org/10.32782/klj/2022.1.21>.

144. Стандарт СТ-Н МОЗУ 42-9.1:2021 Державна оцінка медичних технологій для лікарських засобів: Наказ Міністерства охорони здоров'я України.

145. Стахів О. В. До методології аналізування системного розвитку закладів охорони здоров'я. *Менеджмент XXI століття: глобалізаційні виклики*:

Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (м. Полтава, 19 травня 2022 року). Полтава : ПДАУ, 2022. С. 168-171.

146. Стефанишин Л. С. Теоретико-методичні основи застосування партисипативного управління закладом охорони здоров'я. *Держава та регіони*. 2019. № 3. С. 160-166.

147. Струк Н., Демко Р. Обліково-аналітичне забезпечення формування звітності зі сталого розвитку підприємств. *Український економічний часопис*. 2025. № 10. С. 110-116. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2025-10-17>.

148. Таран С. «Медична бухгалтерія»: Варіанти обліку витрат на КНП. *Бухгалтерія бюджет*. 2024. URL: <https://ibuhgalter.net/articles/1459>.

149. Терлюк І., Скасків М. Реформа медзакладів: як працюватимуть кластери. *Тернопіль суспільне*. URL: <https://suspilne.media/ternopil/643258-reforma-medzakladiv-ak-pracuvativmut-klasterni-likarni-j-ti-so-ne-vvijsli-v-merezu/>.

150. Тюріна Н., Антонюк В. Особливості оцінювання ефективності діяльності та розвитку медичних організацій. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2024. №2. С.9-17.

151. Тютюнник Ю. М. Фінансовий аналіз : Навч. посібник для студ. вищ. навч. закл., які навчаються за освіт.-проф. прогр. бакалавра з напрямку підготов. «Фінанси і кредит». Полтава : ПДАА, 2009. 406 с.

152. Федорова В. Г. Теоретико-методичні підходи до визначення поняття «кластер». *Ефективна економіка*. 2011. №9. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=704>.

153. Фостолович В. А. Кластери, як ефективна модель сучасного бізнесу. *Ефективна економіка*. 2019. № 5. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.5.13.

154. Хорунжак Н. М. Бухгалтерський облік в галузі охорони здоров'я: історичний аспект. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2010. № 4 (54). С. 197–201.

155. Хорунжак Н. М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства: моногр. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. 248 с.

156. Хорунжак Н. М. Управлінський облік і економічний аналіз : проблеми й перспективи розвитку. Підрозділ 3.7 монографії: Сучасний стан і перспективи розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобалізації : моногр. / [З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка та ін.]; за наук ред. д.е.н., проф. З.-М. В. Задорожного. Тернопіль: ВПЦ «Університетська думка». 2020. С.286-294.

157. Худякова А. Платні медичні послуги по новому: аналіз Постанови №781. *Медична справа*. 2025. URL: <https://medplatforma.com.ua/article/1596-platn-medichn-poslugi-yak-sformuvati-vartst>.

158. Худякова А. Платні послуги по-новому: відповіді на найпоширеніші запитання. Частина 1. *Управління закладом охорони здоров'я: консультаційно-довідкове видання*. 2024. № 11. С. 21-26.

159. Худякова А. Управлінський облік як інструмент для підвищення ефективності закладу. *Управління закладом охорони здоров'я*. 2018. №9. URL: https://egolovlikar.expertus.com.ua/672912?utm_source=chatgpt.com.

160. Цал-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Суліменко Л. А. Фінансовий аналіз: підручник. Житомир: Рута, 2012. 608 с.

161. Чеберяко Т. В., Колесник В. Financing the healthcare system in Ukraine under modern challenges: models, sources and problems. *Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics*. 2025. №1(226). С.106-115.

162. Чепурко Г., Дудник А., Лушенюк У. Дослідження затрат пацієнтів, пов'язаних з діагностикою ТБ та ВІЛ на рівні системи охорони здоров'я: Аналітичний звіт 2022 р. Київ: ДУ «Центр громадського здоров'я Міністерства охорони здоров'я України». 131 с. URL: https://www.phc.org.ua/sites/default/files/users/user90/2021_2022_TB_VIL_diagnostyka_zvit.pdf.

163. Чорна І. В. Впровадження автоматизованих систем обліку в медичних установах: переваги та виклики. *Економіка та управління охороною здоров'я*. 2024. № 1. С. 39–45.

164. Шатохіна В. В. Аналіз точки безбитковості надання послуги «Фізіологічні пологи»: кваліфікаційна робота магістра. Київ, 2024. 89 с.

165. Шевченко М. В. Система діагностично-споріднених груп: перспективи запровадження в Україні. *Вісник проблем біології і медицини*. 2015. Вип 2. Том 1(118). С. 306-312.

166. Шкільняк М. М., Скарлош Т. Я. Управління закладами охорони здоров'я регіону в умовах медичної реформи. Модернізація менеджменту та публічного управління в системі охорони здоров'я / кол. монографія за науковою ред. д.е.н. Шкільняка М. М., д.е.н. Желюк Т. Л. Тернопіль, Крок. 2020, С.102-103.

167. Шуляк О. І. Облік витрат і калькулювання послуг медичних установ (на прикладі державних медичних закладів м. Києва) : дис... канд. екон. наук: 08.06.04 ; Київський національний економічний ун-т. Київ, 2000. 237 с.

168. Шуміло О. С. Закордонець К. А., Лисений Є. В. Ключові показники ефективності (КРІ) – вимір успіху підприємницької діяльності. *Економічний простір*. 2024. №195. С. 8-13.

169. Що змінилося в організації діяльності перетворених медзакладів-КНП. Офіційний сайт ТОВ ЮК-БС МОГОЛ АЛЬФА: Бухгалтерські новини. 2023. URL: <https://www.mogol-alfa.com.ua/ua/buhgalterski-novini/zmini-v-ekonomici-knp/>.

170. Щодо показників форми державного статистичного спостереження №2-ОЗ ІНВ (річна) «Звіт про наявність та рух необоротних активів, амортизацію та капітальні інвестиції» : Роз'яснення Державної служби статистики України від 11.09.2023 р. №19.1.2-12/26-23.

171. Ярова В. В., Велієва В. О. Теорія економічного аналізу: навч. посібник для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти

спеціальностей: 051 «Економіка», 073 «Менеджмент», 281 «Публічне управління та адміністрування». Харків. ХНАУ ім. В.В. Докучаєва. 2021. 115 с.

172. Ясінська А. Методологія формування управлінської звітності в системі управління підприємством. *Економіка та суспільство*. 2024. №66. С.1-9. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-66-88>.

173. Яцюк М. І. Методика розрахунку вартості послуг з медичного обслуговування. *Український медичний часопис*. 2017. №4(120). С.63-67. URL: <https://umj.com.ua/wp/wp-content/uploads/2017/08/Methodika.pdf>.

174. Annual Report and Accounts 2020-21. Health and Social Care Information Centre (HSCIC). *Leeds West Yorkshire: NHS Digital*. 2022. 136 s. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/61f7e0f6d3bf7f78eab158e3/NHS_Digital_ARA_2021_12pt_31_01_22.pdf.

175. Annual Report and Accounts 2021-22. Health and Social Care Information Centre (HSCIC). *Leeds West Yorkshire: NHS Digital*. 2023. 165 s. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/637236218fa8f55965608246/NHS_Digital_anual_report.pdf.

176. Annual Report and Accounts 2022-23. Health and Social Care Information Centre (HSCIC). *Leeds West Yorkshire: NHS Digital*. 2024. 220 s. URL: <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/65b145be160765001118f82c/nhs-england-annual-report-and-accounts-2022-to-2023-print.pdf>.

177. Annual Report and Accounts 2023/24: For the period 1 April 2023 to 31 March 2024 NHS. *England. Leeds West Yorkshire: NHS Digital*. 2024. 208 s. URL: <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6709344a92bb81fcdbe7b728/nhs-england-annual-report-and-accounts-2023-to-2024.pdf>.

178. Biernacki M. Przegląd metod wielowymiarowej oceny jakości działań w służbie zdrowia. *Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego*. 2013. No 31. P. 49-64.

179. Boscolo R., Callea G., Ciani O., Tarricone R. Measuring Value in Health Care: A Comparative Analysis of Value-based Frameworks. *Clinical Therapeutics*.

2020. Volume 42, Issue 1. P.34-43.
DOI:<https://doi.org/10.1016/j.clinthera.2019.11.017>.

180. Britannica, The Editors of Encyclopaedia. National Health Service. Encyclopedia Britannica, 19 Dec. 2024, Accessed 7 January 2025. URL: <https://www.britannica.com/topic/National-Health-Service>.

181. Broyles R. W., Narine L., Khaliq A. Break-even analysis revisited: the need to adjust for profitability, the collection rate and autonomous income. *Health Services Management Research*. 2003. Vol. 16(3). P. 194-202. DOI:10.1258/095148403322167951.

182. Chanoop S., Singchungchai P., Tantapong U. Unit Cost and Break-Even Point Analysis of One Day Surgery Pterygium Service in a Private Hospital. *J Royal Thai Army Nurses*. 2024. No 25(3). P.403-413. URL: <https://he01.tci-thaijo.org/index.php/JRTAN/article/view/263930>.

183. Choudhary P. K., Patnaik S. K., Singh M. M., Kaushal G. Break-Even Analysis in Healthcare Setup. *International Journal of Research Foundation of Hospital & Healthcare Administration*. 2013. No 1(1). P. 29-32. DOI:10.5005/jp-journals-10035-1006.

184. Comans T., Brauer S., Haines T. A break-even analysis of a community rehabilitation falls prevention service. *Australian and New Zealand Journal of Public Health*. 2009. Vol.33(3). P.240-245. DOI:10.1111/j.1753-6405.2009.00382.x.

185. CPA Canada. CPA Canada Handbook – Accounting. Part III: Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations (ASNP). Toronto: Chartered Professional Accountants of Canada, 2025. URL: <https://www.knotia.ca>.

186. Davis E., Blackmer N. What Are Diagnostic-Related Groups (DRG)? *Verywell Health*. 2024. URL: <https://www.verywellhealth.com/drg-101-what-is-a-drg-how-does-it-work-3916755>.

187. Euro Health Consumer Index by Country 2024. World Population Review. Retrieved January 7, 2025. URL:

<https://worldpopulationreview.com/country-rankings/euro-health-consumer-index-by-country>.

188. Hadian S. A., Rezayatmand R., Shaarbafchizadeh N. et al. Hospital performance evaluation indicators: a scoping review. *BMC Health Serv Res.* 2024. Vol. 24. 561. DOI: <https://doi.org/10.1186/s12913-024-10940-1>.

189. HFMA's Business of Health Care. Healthcare Financial Management Association (HFMA). URL: <https://www.acenet.edu/National-Guide/Pages/Organization.aspx?oid=2a099b28-9016-e811-810f-5065f38bf0e1>.

190. Hopfe M., Stucki G., Bickenbach J.E., Prodinger B. Accounting for What Matters to Patients in the G-DRG System: A Stakeholder's Perspective on Integrating Functioning Information. *Health Serv Insights.* 2018 Sep. 3:11:1178632918796776. doi: 10.1177/1178632918796776.

191. IFRS in Practice 2019: IFRS 9 Financial Instrument. BDO. 2020. 118 p. URL: BDO - IFRS IN PRACTICE 2019 / IFRS 9 Financial Instruments.

192. Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)). Justice Laws Website. URL: <https://lavs-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/>.

193. Kieso D. E., Weygandt J. J., Warfield T. D. Intermediate Accounting IFRS, International Adaptation. 5. Edition. Softcover, 2024. 1440 p.

194. Koch J. Buchhaltung und Bilanzierung in Krankenhaus und Pflege Finanzbuchführung inklusive HGB und IFRS mit EDV. Berlin, 2007. 443 s.

195. Łagowski P. Ocena efektywności świadczenia usług medycznych przez jednostki szpitalne z uwzględnieniem formy organizacyjno-prawnej podmiotu. *Kolegium Zarządzania i Finansów.* 2018. Wyjście 167. S. 95-110.

196. Lu W.-Ch., Tsai I-Ch., Wang K. Ch., Tang T-A. Innovation resistance and resource allocation strategy of medical information digitalization. *Sustainability.* 2021. No 13. P. 7888. DOI: <https://doi.org/10.3390/su13147888>.

197. Moderní aspekty vědy: LI. Díl mezinárodní kolektivní monografie. Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o. Česká republika: Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o., 2024. 433 s.

198. Monferdini L., Pini B., Bigliardi B., Bottani E. Challenges and opportunities of digitalization in the healthcare supply chain: A literature review. *Procedia Computer Science*. 2024. No 232. P. 2220–2229. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2024.02.041>.
199. Mulesa O., Snytyuk V., Nazarov V. Research of information-analytical aspects for optimization of the health care institutions. *Technology Audit and Production Reserves*. 2019. Vol. 6. No 2(50). P.10-13. DOI:10.15587/2312-8372.2019.191913.
200. NHS financial management and sustainability 2024. Department of Health & Social Care, NHS England. URL: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2024/07/nhs-financial-management-and-sustainability.pdf>.
201. Nissinen A., Pitkänen A., Barchuk A., Hosseinian A. The climate impacts of healthcare digitalization: A scoping review. *Digital Health*. 2025. No 11. DOI: <https://doi.org/10.1177/20552076251364666>.
202. Nowicki M. Introduction to the Financial Management of Healthcare Organizations. Health Administration Press, 2014. 458 s.
203. Pattanaik P., Gupta Sh., Pani A., Himanshu U., Pappas I. Impact of inter and intra organizational factors in healthcare digitalization: a conditional mediation analysis. *Information Systems Frontiers*. 2024. No 27. P. 1275–1302. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10796-024-10522-w>.
204. Peter L., Hajek L., Maresova P., Augustynek M., Penhaker M. Medical Devices: Regulation, Risk Classification, and Open Innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*. 2020. No 6(2). 42. DOI: <https://doi.org/10.3390/joitmc6020042>. Pp.1-13.
205. Richard F. Averill and at. All Patient Refined Diagnosis Related Groups (APR-DRGs). Version 20.0. Methodology Overview. 3M Health Information Systems. Wallingford, Connecticut and Murray, Utah. 2024. 91 s.

206. Safety Performance Indicator (SPI) reports 2023-2026. European Commission. URL: https://road-safety.transport.ec.europa.eu/european-road-safety-observatory/data-and-analysis/key-performance-indicators-kpis_en.

207. Shero J. A., Al Otaiba S., Schatschneider C., Hart S. A. Data Envelopment Analysis (DEA) in the Educational Sciences. *J Exp Educ*. 2022. №90(4). P.1021-1040. doi: 10.1080/00220973.2021.1906198. Epub 2021 Apr 9. PMID: 36324877; PMCID: PMC9624468.

208. Shkromyda V., Gnatiuk T., Shkromyda N., Vasylyuk M., Lubenchenko O., Struk N. From Chaos to Clarity: Systematizing Sustainable Development Accounting and Reporting in Business through Structured Data and International Standards. *OIDA International Journal of Sustainable Development*. 2025. №18 (11). S.293-302. URL: <https://ssrn.com/abstract=5503279>

209. Souri S. A comparison between alternative primary care physician payment models: A systematic review and policy analysis (Master's thesis, University of Calgary, Calgary, Canada). 2020. URL: <http://hdl.handle.net/1880/112587>.

210. Spilnyk I., Struk N., Brukhanskyi R., Kolesnikova O., Sokolenko L. Digital accounting: innovative technologies cause a new paradigm. *Independent Journal of Management & Production (IJM&P)*. 2022. Vol. 13. No. 3. P. 215–224. DOI: <https://doi.org/10.14807/ijmp.v13i3.1991>.

211. Struk N., Yevtushenko N., Khlevytska T., Nasad N., Ryazantsev R. Impact analysis of digital transformation on the national business structures development. *Financial and Credit Activity : Problems of Theory and Practice*. 2022. Vol. 6. No. 47. P. 218–229. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptp.6.47.2022.3916>

212. Sysiuk S., Kyryk V. Cost accounting and costing of healthcare services: theory and practice. *Herald of Economics*. 2025. Issue 2 (116) C.170-183 DOI: 10.35774/visnyk2025.02.170.

213. Sysiuk S., Yunger V.,² Kyryk V., Timchev M. Analysis and analytical methods in the planning system of health care institutions. *Public Policy and*

Accounting. 2023. №1(7). C. 41–46. URL : [https://doi.org/10.26642/ppa-2023-1\(7\)-41-46](https://doi.org/10.26642/ppa-2023-1(7)-41-46) 0.7

214. Types of Assets – List of Asset Classification on the Balance. CFI Resources. Corporate Finance Institute. (GAAP). 2024. URL: <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/accounting/types-of-assets/>.

215. Zadorozhny, Z.-M., Zhukevych, S., Portovaras, T., Rozelyuk, V., Zhuk, N., & Nazarova, I. Analysis of risks in the financial security management system of business entities. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2023. No 6(53). P.82-95. DOI: 10.55643/fcaptp.6.53.2023.4242.

216. Zadorozhnyi Z.-M., Muravskyi V., Pochynok N., Muravskyi V., Shevchuk A., Majda M. Application of chatbots with artificial intelligence in accounting. *13th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT)*, Wrocław, Poland. 2023. P. 196–200. DOI: <https://doi.org/10.1109/ACIT58437.2023.10275395>.

217. Zghurska O., Struk N. Safonov Y., Kulik A., Romanenko O. Analysis of the volume and structure of health care service in Ukraine *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*. 2022. Vol. 4. No. 45. P. 346–354.

Положення
про організацію аналітичної роботи в медичному закладі
(витяг)

Розділ 3. Методика проведення аналізу

.....

3.5. Рекомендовані показники аналізу

Важливим аспектом у процесі здійснення аналізу є проведення оцінки усіх компонентів діяльності, які дозволять сформувати інформацію про рівень ефективності, результативності та якості роботи закладів охорони здоров'я. Доцільними для практики НКП є такі складові аналізу діяльності як:

1) фінансова інформація, яка дозволяє оцінити рівень ефективності управління потенціалом та ресурсами медичних закладів (витрати, доходи, бюджетні асигнування, фінансові потоки тощо);

2) показники якості і безпеки, які дозволяють оцінити рівень безпеки та якості надання медичним персоналом послуг пацієнтам (рівень задоволення пацієнтів, стандарти якості медичних послуг, безпека надання медичних послуг, рівень інфекційних захворювань тощо);

3) медична статистика, яка дозволяє провести оцінку результативності та якості надання медичної допомоги населенню (кількість пацієнтів, види захворювання, тривалість лікування, результати лікування та інша медична інформація);

4) інформаційні технології і обладнання, які дозволяють провести оцінку рівня технічного оснащення медичного закладу та його можливості щодо впровадження і адаптації нових медичних технологій (доступність використання технічних новинок у роботі медичного закладу, комп'ютеризація у процесі надання медичної послуги тощо);

5) кадрові ресурси, які дозволяють оцінити якість та рівень медичного персоналу у процесі надання медичної допомоги та прийнятті управлінських рішень (кількість медичного персоналу, кількість лікарів, кількість медсестри, кількість допоміжного персоналу тощо).

Ці складові є інформаційною базою для проведення аналізу діяльності, що дозволяє провести об'єктивну оцінку усіх її напрямків і за результатами прийняти ефективні управлінські рішення, а також визначити потенціал НКП та його реальні можливості у конкурентному середовищі щодо розвитку напрямів стратегічного розвитку у перспективі.

Додаток Б

Граничні показники видатків та надання кредитів державного бюджету і цілі державної політики у відповідній сфері діяльності та показники їх досягнення у 2022 - 2026

роках

Цілі державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та /або реалізації якої забезпечує головний розпорядник коштів державного бюджету, та показники їх досягнення

Найменування показника досягнення цілі	Одиниця виміру	2022 рік (звіт)	2023 рік (затверджено)	2024 рік (план)	2025 рік (план)	2026 рік (план)
1. Медична реформа						
Частка лікарів та медичних сестер, які надають первинну медичну допомогу та які пройшли навчання за програмою mhgar	відс.		60,0	70,0	80,0	95,0
Частка кластерних лікарень в яких створені реабілітаційні відділення	відс.			80,0	100,0	
Кількість забезпечених реабілітаційним матеріально-технічним оснащенням кластерних закладів охорони здоров'я, які надають реабілітаційну допомогу за програмою державних гарантій медичного обслуговування населення	відс.			80,0	95,0	100,0
Кількість кластерних лікарень в яких створені структурні підрозділи з надання послуг психічного здоров'я	од.			10,0	100,0	157,0
Питома вага лікарів, які пройшли заходи безперервного професійного розвитку за рахунок отримання капітаційних виплат	відс.		38,0	40,0	50,0	60,0
Кількість пацієнтів, для яких забезпечено надання якісних, безпечних та доступних цифрових медичних послуг	млн. осіб	35,0	35,5	35,8	36,0	36,2
Кількість загальнодержавних закладів охорони здоров'я, які будуть долучені до програми медичних гарантій	відс.		1,0		24,0	4,0
Кількість досліджень в рамках розширеного неонатального скринінгу на 21 захворювання	тис.од.	25,0	180,0	200,0	220,0	240,0
Кількість закладів охорони здоров'я, які використовують сонячні панелі або інші зелені технології	од.			50,0	50,0	100,0
2. Громадське здоров'я						
Зменшення захворюваності на інсульт серед населення країни (випадків на 100 тис. населення)	осіб	357,0	357,0	353,0	346,0	335,0
3. Забезпечення високого рівня здоров'я та високих показників тривалості життя і тривалості здорового життя, подолання демографічної кризи						
Рівень охоплення дітей першого року життя пріоритетними профілактичними щепленнями, відповідно до Національного календаря щеплень	відс.	69,9	90,0	92,0	94,0	96,0
Зменшення кількості інфекційних хвороб	відс.		5,0	5,0	5,0	5,0
Кількість хворих з уперше в житті встановленим діагнозом ВІЛ, на 100 тисяч населення	осіб	30,0	27,0	26,0	25,0	24,0
Кількість хворих з уперше в житті встановленим діагнозом активного туберкульозу, на 100 тисяч населення	осіб	37,0	48,0	47,0	46,0	45,0
Кількість відремонтованих (реконструйованих) закладів охорони здоров'я, відповідно до стратегії оптимізації лікарняної мережі	од.		2,0	48,0	115,0	160,0
3. Забезпечення високого рівня здоров'я та високих показників тривалості життя і тривалості здорового життя, подолання демографічної кризи						
Збільшення кількості осіб, які отримали послугу із застосуванням допоміжних репродуктивних технологій, у тому числі ветеранки та особи з числа членів родин ветеранів	відс.			10,0	10,0	10,0
Кількість хворих на онкологічні захворювання, які отримали радіотерапію	осіб	30 964,0	32 599,0	38 848,0	38 948,0	40 444,0
Частка хворих на гострий мозковий інсульт, яким проведено тромболітичну терапію	відс.		6,0	8,3	9,3	9,8
Кількість пролікованих випадків за пакетами медичних послуг "Хірургічні операції дорослим та дітям у стаціонарних умовах" та "Стационарна допомога дорослим та дітям без проведення хірургічних операцій"	од.	4 069 336,0	4 320 684,0	4 970 628,0	5 307 384,0	5 307 576,0
Кількість нейровізуалізаційних досліджень головного мозку хворим на інсульти за допомогою комп'ютерної томографії	відс.	70,6	76,6	88,2	89,1	91,8
Частка хворих на інсульт, яким проведено судовакуляричне втручання	відс.		1,4	1,6	2,0	2,4
Кількість осіб, які отримали лікарські засоби для лікування (профілактики) інсулінозалежного цукрового діабету та нецукрового діабету із відшкодуванням їх вартості	осіб	205 272,0	217 474,0	245 101,0	249 101,0	249 101,0
Кількість осіб, які отримали лікарські засоби з відшкодуванням їх вартості за період дії програми	осіб	3 638 359,0	3 980 988,0	5 032 796,0	6 237 214,0	7 125 061,0
Кількість наданих медичних послуг, пов'язаних з проведенням інструментальних досліджень для ранньої діагностики новоутворень	од.	588 488,0	733 752,0	961 056,0	989 136,0	1 002 516,0
4. Доступні та якісні лікарські засоби						
Збільшення кількості унікальних пацієнтів, які отримують лікарські засоби та медичні вироби за механізмом реімбурсації в рамках програми державних гарантій медичного обслуговування населення	відс.	20,0	20,0	25,0	20,0	10,0
5. Удосконалення служби трансплантології						
Кількість закладів охорони здоров'я, що мають право надавати медичну допомогу методом трансплантації, на яких поширюється програма державних гарантій медичного обслуговування населення	од.			48,0	40,0	35,0
Кількість осіб, які отримали медичну допомогу методом трансплантації	осіб	607,0	711,0	793,0	864,0	1 039,0
6. Технологізація та цифровізація процесів управління системою, планування та організації надання послуг в сфері охорони здоров'я						
Кількість розроблених, модернізованих, адміністрованих функціональних та аналітичних модулів, реєстрів, інформаційних сервісів, інформаційно-комунікаційних систем для інформатизації здоров'я, які будуть введені в дослідну експлуатацію	од.	1,0	3,0	8,0	3,0	3,0

Додаток В

РОЗПОДІЛ видатків Державного бюджету України на 2024 рік (витяг)

Код програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету	Код функціональної класифікації видатків та кредитування державного бюджету	Найменування згідно з відомою і програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету	Загальний фонд					Спеціальний фонд					Разом:
			Всього	видатки споживання	з них:		видатки розвитку	Всього	видатки споживання	з них:		видатки розвитку	
					оплата праці	комунальні послуги та енергоносії				оплата праці	комунальні послуги та енергоносії		
2300000		Міністерство охорони здоров'я України	186 765 369,5	182 715 915,8	8 061 350,0	541 229,7	4 049 444,7	12 194 007,1	5 930 672,6	334 458,1	139 419,7	6 263 334,5	198 959 367,0
2301000		Апарат Міністерства охорони здоров'я України	27 650 639,4	23 791 741,2	7 755 751,9	630 243,2	3 855 895,2	12 193 991,4	5 930 656,9	334 458,1	139 419,7	6 263 334,5	39 844 636,5
2301010	0763	Керівництво та управління у сфері охорони здоров'я	160 729,2	160 729,2	126 263,8	4 666,7		754,8	754,8		454,8		161 484,0
2301020	0750	Наукова і науково-технічна діяльність у сфері охорони здоров'я	60 380,3				60 380,3	114 742,0				114 742,0	175 122,3
2301040	0740	Громадське здоров'я та заходи боротьби з епідеміями	4 290 894,9	3 779 206,7	2 856 145,2	74 614,5	511 688,2	634 770,2	589 246,9	223 486,6	119 775,8	45 523,3	4 925 665,1
2301060	0731	Медицина допомога та соціальна реабілітація військовослужбовців у Клинічній лікарні "Феофанія"	200 000,0	200 000,0									200 000,0
2301070	0942	Підготовка і підвищення кваліфікації кадрів у сфері охорони здоров'я, підготовка наукових та науково-педагогічних кадрів закладами фахової передвищої та вищої освіти, підвищення кваліфікації кадрів науковими установами	2 037 483,8	2 037 483,8				4 787 629,1	4 669 800,9			117 828,2	6 825 112,5
2301090	0990	Загальнодержавні заклади та заходи у сфері медичної освіти	138 985,7	138 985,7	3 387,5								138 985,7
2301110	0732	Спеціалізована медична допомога, що надається загальнодержавними закладами охорони здоров'я	1 884 259,3	1 792 863,5	1 029 278,2	137 834,3	91 395,8	253 522,3	245 166,0	42 272,3	7 735,9	8 356,3	2 137 781,6
2301170	0732	Спеціалізована медична допомога, що надається закладами охорони здоров'я наукових установ та закладів вищої освіти	3 486 416,7	2 780 982,8	1 789 517,2	157 410,4	705 433,9	53 904,9	53 183,7	26 896,5	5 392,2	721,2	3 540 321,6
2301180	0734	Медицина допомога, що надається санаторно-курортними закладами	762 497,4	762 497,4	492 493,3	78 744,9		22 906,8	19 865,4	4 753,0	1 621,9	3 041,4	785 404,2
2301200	0722	Спеціалізована медична допомога, що надається в амбулаторних умовах закладами охорони здоров'я наукових установ та закладів вищої освіти, а також загальнодержавними закладами охорони здоров'я	325 092,8	325 092,8	254 088,4	8 391,2		48 431,2	46 347,7	31 421,9	1 638,3	2 083,5	373 524,0
2301350	0763	Організація і регулювання діяльності установ та окремі заходи у системі охорони здоров'я	1 655 476,0	1 655 476,0	1 193 991,4	66 890,1		11 401,7	11 401,7	4 976,9	2 188,8		1 666 877,7
2301400	0763	Забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру	11 844 070,7	9 354 070,7				2 490 000,0	261 884,2			261 884,2	12 105 954,9
2301410	0824	Фундування Національної наукової медичної бібліотеки, збереження та популяризація історії медицини	54 985,4	54 985,4	45 616,9	1 691,1		3 031,4	2 731,4	650,9	612,0	300,0	58 016,8
2301560	0763	Пілотний проект щодо зупроєтування окремих категорій осіб, які зазнали незалежність, суверенітет та територіальну цілісність України	749 367,2	749 367,2									749 367,2
2301610	0763	Поліпшення охорони здоров'я на службі у людей						1 714 787,9	49 830,6			1 664 957,3	1 714 787,9
2301630	0763	Відновлення і розвиток сфери національної моделі медичної галузі України						2 828 655,0	242 327,8			2 586 327,2	2 828 655,0
2301640	0732	Будівництво та модернізація закладів охорони здоров'я						1 457 569,9				1 457 569,9	1 457 569,9
2307000		Державна служба з лікарських засобів на контролі за наркотиками	181 625,6	181 625,6	137 417,9	7 265,9							181 625,6
2307010	0763	Керівництво та управління у сфері лікарських засобів та контролю за наркотиками	181 625,6	181 625,6	137 417,9	7 265,9							181 625,6
2308000		Національна служба здоров'я України	158 933 095,5	158 742 549,0	136 150,2	3 720,7	199 546,5	15,7	15,7				158 933 111,2
2308010	0763	Керівництво та управління у сфері державних фінансових гарантій медичного обслуговування населення	180 949,0	180 949,0	135 150,2	3 720,7		15,7	15,7				180 964,7
2308060	0763	Реалізація програми державних гарантій медичного обслуговування населення	158 752 146,5	158 561 600,0			190 546,5						158 752 146,5
2310000		Міністерство охорони здоров'я України (загальнодержавні видатки та кредитування)	2 734 024,5	1 734 024,5			1 000 000,0	37 164,8				37 164,8	2 771 189,3
2311000		Міністерство охорони здоров'я України (загальнодержавні видатки на кредитування)	2 734 024,5	1 734 024,5			1 000 000,0	37 164,8				37 164,8	2 771 189,3
2311500	0180	Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення підтримки окремих закладів та заходів у системі охорони здоров'я	1 734 024,5	1 734 024,5									1 734 024,5
2311590	0180	Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на облаштування безпечних умов у закладах охорони здоров'я	1 000 000,0				1 000 000,0						1 000 000,0
2311600	0180	Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на реформування регіональних систем охорони здоров'я для здійснення заходів з виконання спільного з Міжнародним банком реконструкції та розвитку проекту "Поліпшення охорони здоров'я на службі у людей"						37 164,8				37 164,8	37 164,8

Примітка: Джерело [34]

Додаток Г

Класифікація витрат для управлінського обліку (авторська розробка)

Витрати	1	2	3	4	5	6	7	8
Оплата праці з нарахуваннями відповідних фахівців	+	+	+	+	+	+	+	+
Оплата праці з нарахуваннями молодшого медичного персоналу	+							
Витрати на медикаменти і витратні матеріали	+	+						+
Витрати на лабораторні та інші дослідження, що входять в пакет медичної послуги	+							
Амортизація (відповідних засобів)	+	+	+		+		+	
Витрати на вакцинування	+							+
Витрати на медичні інформаційні системи	+							
Інші витрати	+	+	+	+	+	+	+	+
Витрати на діагностичні процедури		+						
Витрати на медичні матеріали і медикаменти		+	+	+	+	+		+
Витрати на лабораторні дослідження		+					+	
Витрати на харчування			+			+		
Витрати на стерилізацію інструментів			+					
Витрати на оплату комунальних послуг			+				+	
Господарські витрати підрозділів КНП			+					
Витрати на утримання чергових служб				+				
Витрати на утримання транспортних засобів				+				
Витрати на паливно-мастильні матеріали				+				
Витрати на ремонт транспортних засобів				+				
Витрати на утримання спеціалізоване обладнання					+			
Витрати на утримання приміщень					+			
Витрати на транспорт для виїзної допомоги						+		
Витрати діагностичних і допоміжних служб – лабораторія, рентген, КТ, МРТ, УЗД, пральня, харчоблок (для розподілення між клінічними підрозділами)			+		+	+	+	
Адміністративні та загальновиробничі витрати (в управлінському обліку доцільно розподіляти між напрямками медичної допомоги)	+	+	+	+	+	+		

Примітки: 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 – відповідно напрями медичної допомоги: первинна, амбулаторно-поліклінічна, стаціонарна, екстрена, реабілітаційна, паліативна, діагностично-допоміжна, профілактична

Додаток Д

Класифікація витрат КНП медичних закладів в управлінському обліку

Критерій класифікації	Група витрат	Склад витрат у медичних закладах	Поведінка витрат
Залежність від обсягу медичних послуг	Постійні витрати	Заробітна плата адміністрації, лікарів, амортизація обладнання, утримання будівель, частина комунальних послуг	Практично не залежать від кількості пацієнтів, яким надано медичні послуги
	Змінні витрати	Медикаменти, витратні матеріали, лабораторні реактиви, харчування пацієнтів	Пропорційна зміна до обсягу медичних послуг
	Напівзмінні витрати	Енергоресурси, вода, техобслуговування медичного обладнання, частина зарплат	Частково постійні, частково змінні
За місцем виникнення	Медичні підрозділи	Витрати відділень, лабораторій, операційних блоків	Залежні від інтенсивності роботи підрозділу
	Адміністративні підрозділи	Адміністративні витрати	Переважно постійні
За участю у наданні медичних послуг (способом віднесення до собівартості)	Прямі витрати	Медикаменти, витратні матеріали, робота медичного персоналу	Прямо відносяться на медичну послугу
	Непрямі витрати	Утримання приміщень, адміністративні витрати, амортизація обладнання	Розподіляються між послугами
За центрами відповідальності	Центри витрат	Відділення, лабораторії, діагностичні служби, операційні блоки	Формують витрати на медичні послуги
	Центри управління	Адміністрація, господарські служби	Забезпечують функціонування закладу

Примітка: узагальнено відповідно до специфіки КНП медичних закладів

Додаток Ж

Аналіз беззбитковості за даними звітності КНП «Тернопільська міська комунальна лікарня №2» за 2023 -2024 рр.

Показник	2023	2024
Чистий дохід від реалізації	232 483	312 728
Собівартість реалізованих послуг	270 789	387 510
Фінансовий результат	12 069	-32 898
Постійні витрати (1)	194 968	282883
Змінні витрати (2)	75 721	104 627
Крок 1. Частка змінних витрат (VC_i/R_i)	$75\,721/232\,483 = 0,326$	$104\,627/312\,728 = 0,334$
Крок 2. Маржинальний коефіцієнт	$1 - 0,326 = 0,674$	$1 - 0,334 = 0,666$
Крок 3. Точка беззбитковості (потрібно доходу)	$TБ_i = 194\,968 / 0,674 = 289\,270$	$282\,883 / 0,666 = 424\,754$
Фактично є доходу	232 483	312 728
Не вистачає	Близько 56 787	Близько 112 026

Примітки: (1) та (2) обчислені коефіцієнтним методом на основі фактичних даних про загальні витрати лікарні автором самостійно (0,73 – постійні, 0,27 змінні); авторське узагальнення.

Додаток 3

Аналітичні експериментальні обчислення точки беззбитковості за різними підходами по Тернопільській комунальній міській лікарні №2 за 2024 рік.

Підхід 1.

Для вирішення ключової методологічної проблеми, простого механічного взяття досліджень за базу визначення точки беззбитковості для медичного закладу, в якому надаються різнорідні послуги (лікування в стаціонарі, поліклінічні послуги, діагностичні тощо) візьмемо іншу базу (оскільки кількість діагностичних обстежень це не вся діяльність).

Отже використаємо кількість пролікованих пацієнтів:

Їхня загальна кількість по всіх відділеннях, як свідчить Звіту про управління складає 17981 пацієнт.

З урахуванням цих даних:

Середній дохід на одного пацієнта:

$$312728 : 17981 = 17,39.$$

Змінні витрати на 1 пацієнта:

$$108503 : 17981 = 6,03.$$

Маржа:

$$17,39 - 6,03 = 11,36$$

Точка беззбитковості:

$$279007 : 11,36 = 24560 \text{ пацієнтів.}$$

Оскільки фактична кількість пацієнтів складає 17981, а вирахована для забезпечення беззбитковості дорівнює 24560 осіб. Це означає, що медичний заклад має дефіцит обсягу обслуговування пацієнтів в розмірі 6579 осіб.

Попри точність і логічність, цей підхід все одно наближений, бо пацієнти різних відділень отримують не однорідні послуги, різні пакети НСЗУ мають неоднакові тарифи і ін.

Загальний висновок: Краще адаптованим і коректнішим варіантом буде використовувати для обчислень умовні одиниці (умовні медичні послуги), а також ліжко-день, який фактично максимально універсальний показник.

Підхід 2.

Загальна кількість ліжко-днів зі Звіту про управління 147815.

Дохід на 1 ліжко-день:

$$312728 : 147815 = 2,12.$$

Витрати:

Змінні витрати на 1 ліжко-день:

$$108503 : 147815 = 0,73$$

Маржинальний дохід:

$$2,12 - 0,73 = 1,39$$

Точка беззбитковості

$$279007 : 1,39 = 200700 \text{ ліжко-днів}$$

В результаті проведених обчислень маємо: фактично виконано 147815 ліжко-днів, а для забезпечення беззбитковості потрібно, щоб було виконано 200700 ліжко-днів, тобто недовиконання складає 52885 ліжко-днів.

Додаток Й

Аналіз рівня завантаження ліжок КНП Тернопільська міська лікарня №2

Дані зі звітності: Кількість ліжок – 645, фактичні ліжко-дні – 147815 (Звіт про управління).

Потенціальна можливість: $645 \times 365 = 235425$.

Рівень завантаження: $147815 : 235425 \times 100\% = 62,8\%$

Постійні витрати – 279007 тис. грн. (72% від загальних витрат).

Дохід на 1 ліжко-день: $312728 : 147815 = 0,73$.

Маржинальний дохід $2,12 - 0,73 = 1,39$.

Знаходимо обсяг при якому дохід = витратам, при 0 прибутку:

$279007 : 1,39 = 200700$ (критичне завантаження).

Отримане розрахункове значення точки безбитковості виходить з припущення щодо частки постійних витрат в обсязі 72% від загальної їх суми.

В такому разі рівень завантаження ліжка має бути 85,3% ($200700 : 235425 \times 100\%$).

Отже для досягнення точки безбитковості рівень завантаженості ліжок має складати 85,3%, а фактично він складає 62,8%. Тобто ліжка недозавантажені, а отже їхню кількість можна оптимізувати

Тож наступний крок – обчислення оптимальної кількості ліжок:

$147815 : (365 \times 0,85) = 476$ ліжок.

Таким чином, в лікарні є надлишок ліжок і він складає 169 ліжок (тобто не використовується близько 37 потенційних можливостей). Але, окрім цього тарифи також недостатні.

Додаток К

Приклад розподілу витрат одного з адміністративних підрозділів між усіма «нижчими» підрозділами закладу охорони здоров'я

(гривень)

Категорія підрозділу/відділення	Назва структурних підрозділів	Критерій розподілу – лабораторні тести (кількість)	Критерій розподілу – персонал (фактично зайняті ставки)	Загальна сума витрат (суми до розподілу)	Адміністрація	Адміністративно-господарська частина (ліжечерний відділ, гараж, інші)	Харчоблок	Клінічна лабораторія	УЗД	Рентген	Фізіотерапія	Функціональна діагностика	Ендоскопія	Анестезіологія та ІТ	Приймальне відділення	Загальні фактичні видатки відділення	Ліжко-дня	Вибудов харчоблок	Вартість випалку	Вартість ліжко-дня	
Міська лікарня № 1		815 774	329,25	17 192 212	292,25																
Адміністративні	1 Адміністрація		37,00	2 160 266	2 160 266	252,25															
2 частинна (інженерний відділ, гараж, інші)			40,00	1 257 801	295 674	1 553 474	62 666														
3 Харчоблок			8,25	363 045	60 983	50 807	474 835	815 774													
4 Клінічна лабораторія			29,25	1 418 349	216 211	180 135	0	1 814 696	1 336												
5 УЗД			2,25	135 827	16 632	13 857	0	166 315	3 733												
6 Рентген			10,00	535 011	73 918	61 585	0	670 514	87 230												
7 Фізіотерапія			10,00	459 800	73 918	61 585	0	0	0	595 303	10 181										
8 Функціональна діагностика			3,00	142 068	22 176	18 475	0	0	0	0	182 719	449									
9 Ендоскопія			2,25	179 278	16 632	13 857	0	0	0	0	0	209 766	1 375								
10 Анестезіологія та ІТ			55 399	1 479 553	166 316	138 566	0	123 235	0	12 367	0	0	1 920 037	4 893							
11 Приймальне відділення			12,75	614 005	94 246	78 521	0	0	0	0	0	0	0	0	786 771						
12 Неврологічне відділення			33 796	21,25	1 093 510	157 077	130 868	70 211	75 180	18 492	57 381	52 417	1 061	33 130	0	138 733	1 828 059	10 323	956	1 912,2	177,1
13 Терапевтичне відділення			61 411	21,25	1 116 190	157 077	130 868	76 026	136 609	53 034	150 872	38 931	19 599	35 816	0	115 660	2 030 680	11 178	797	2 547,9	181,7
14 Травмотологічне відділення			23 355	24,25	1 478 224	179 252	149 343	63 872	51 953	9 072	201 657	48 056	245	29 996	287 206	98 245	2 597 120	9 391	677	3 836,2	276,6
15 Хірургічне відділення			361 464	38,75	2 039 600	286 434	238 641	137 357	804 081	60 015	193 496	91 276	17 345	50 831	1 400 957	281 468	5 601 502	13 047	1 411	3 969,9	429,3
16 Кардіологічне відділення			252 487	18,00	967 247	133 053	110 852	60 730	561 659	19 422	46 828	363 126	35 869	28 653	0	103 324	2 430 764	8 929	712	3 414,0	272,2
17 Онкологічне відділення			27 862	28,50	1 752 438	210 667	175 516	66 640	61 979	6 280	7 915	1 497	108 601	31 339	231 873	49 340	2 704 087	9 798	340	7 953,2	276,0
Усього:		815 774	329,25	17 192 212	2 160 266	1 553 474	474 835	1 814 696	166 315	670 514	595 303	182 719	209 766	1 920 037	786 771	17 192 212	62 666	4 893	3 513,6	274,3	

Примітка: джерело [82; 84]

***Комунальне некомерційне підприємство «Брошнів-Осадська міська лікарня»
Брошнів-Осадської селищної ради об'єднаної територіальної громади Івано-
Франківської області***

Базою для встановлення тарифів на медичні послуги являється їх собівартість в яку входять:

- витрати на оплату праці персоналу, безпосередньо зайнятого наданням медичних послуг;
- відрахування на соціальне страхування, в цільові фонди, які передбачені законодавством;
- матеріальні витрати, які визначені за розрахунковими показниками;
- об'єктивно обґрунтовані розрахунки накладних витрат по підрозділах за результатами проведеного аналізу затрат за попередній рік;
- інші видатки з урахуванням конкретних умов функціонування закладу.

Дана сума визначається в процентному співвідношенні від загальної суми видатків по лікарні. Рівень рентабельності складає від 20% від собівартості медичних послуг [104].

***Комунальне некомерційне підприємство Сумської обласної ради «Обласна
клінічна спеціалізована лікарня»***

До непрямих витрат відносяться:

- канцелярські, господарські витрати;
- відрядження та службові роз'їзди;
- інші непрямі витрати.

Розподіл непрямих витрат здійснюється згідно з пунктом 16 П(С)БО 16. Базами (критеріями) розподілу непрямих витрат на калькуляційні групи є:

площа приміщень – витрати на комунальні послуги (електроенергія, опалення, водопостачання та водовідведення тощо); кількість персоналу (фактично зайняті ставки) – решта витрат [105]

Комунальне некомерційне підприємство «Центральна міська клінічна лікарня» Чернівецької міської ради

Загальновиробничі на адміністративні витрати (або накладні витрати) – це витрати, які розраховуються за звітний період та розподіляються пропорційно прямим витратам на оплату праці через коефіцієнт.

Формула для розрахунку коефіцієнта накладних витрат ($K_{нф}$):

$$K_{нф} = \frac{З_{фап} \cdot K + Б_{ф} + У_{ф} + КП_{ф} + I_{ф}}{З_{фоп}}$$

$З_{фоп}$ – фактичні витрати на заробітну плату основного персоналу за базисний період (загальновиробничі витрати);

$З_{фап}$ – фактичні витрати на заробітну плату адміністративно-господарського й обслуговуючого персоналу;

K – коефіцієнт відношення фактичної зарплати з нарахуваннями до фактичної зарплати без нарахувань ($K=1,22$);

$Б_{ф}$ – фактичні витрати на предмети, матеріали, інвентар;

$У_{ф}$ – фактичні витрати на оплату послуг, крім комунальних (ТО, ремонт та ін.);

$КП_{ф}$ – фактичні витрати на оплату комунальних послуг та енергоносіїв;

$I_{ф}$ – інші операційні витрати.

Під час розрахунку вартості накладних витрат використовується принцип розподілу витрат на 1 гривню заробітної плати основного персоналу.

За наведеною вище формулою, отримуємо коефіцієнт накладних витрат. Накладні витрати на кожну платну послугу розраховуються як добуток суми основної заробітної плати на коефіцієнт накладних витрат [106].

***Комунальне некомерційне підприємство «Краснопільська лікарня»
Краснопільської селищної ради***

Базою для встановлення тарифів на платні послуги є їх собівартість, в яку входять:

- витрати на оплату праці персоналу, безпосередньо зайнятого наданням медичних послуг;
- відрахування на соціальне страхування, в цільові фонди, які передбачені законодавством;
- матеріальні витрати, які визначені за розрахунковими показниками;
- інші витрати з урахуванням конкретних умов функціонування закладу.

Плановий рівень рентабельності на платні послуги застосовується у розмірі 20% від собівартості послуг з метою розвитку матеріально-технічної бази КНП.

Нарахування ПДВ здійснюється згідно чинного законодавства [107]

***Комунальне некомерційне підприємство «Погребищенська центральна лікарня»
Погребищенської міської ради.***

До непрямих витрат належать витрати на теплопостачання, водопостачання, водовідведення, оплату електроенергії, природного газу та

інші види витрат, які не можуть бути безпосередньо віднесені до певних центрів витрат.

Розподіл непрямих витрат між усіма підрозділами КП здійснюється за допомогою критеріїв розподілу, які залежать від виду послуги та типу витрат. Критерії розподілу непрямих витрат зазначаються в обліковій політиці КП та затверджуються наказом керівника [108].

***Комунальне некомерційне підприємство
«Київська міська клінічна лікарня №8»***

До непрямих витрат, які підлягають розподілу на калькуляційні групи та використовуються при підрахунку собівартості платних медичних послуг належать загальновиробничі та адміністративні витрати. До непрямих витрат належать витрати на теплопостачання, водопостачання, водовідведення, оплату електроенергії, природного газу та інші види витрат, які не можуть бути безпосередньо віднесені до певних центрів витрат.

Розподіл непрямих витрат між усіма підрозділами КНП здійснюється за допомогою критеріїв розподілу, які залежать від виду послуги та типу витрат. Розподіл непрямих витрат передуює розподілу загальних витрат підрозділів. Критерії розподілу непрямих витрат зазначаються в обліковій політиці КНП та затверджуються наказом керівника. Базами (критеріями) розподілу непрямих витрат на калькуляційні групи є площа приміщень (витрати на комунальні послуги - теплопостачання, електроенергія, водопостачання та водовідведення тощо) [109].

***КНП «Дніпровський центр первинної медико-санітарної допомоги
№11» Дніпровської міської ради***

До непрямих витрат, які підлягають розподілу на калькуляційні групи та використовуються при підрахунку собівартості платних медичних послуг, належать:

- загальновиробничі витрати (рахунок бухгалтерського обліку 91);
- адміністративні витрати (рахунок бухгалтерського обліку 92).

Розподіл непрямих витрат здійснюється згідно з пунктом 16 П(С)БО 16. Базами (критеріями) розподілу непрямих витрат на калькуляційні групи є:

- площа приміщень – витрати на комунальні послуги (електроенергія, опалення, водопостачання та водовідведення тощо);
- кількість персоналу (фактично зайняті ставки) – решта витрат [110]

Комунальне некомерційне підприємство «Рокитнівський центр медико-санітарної допомоги» Рокитнівської селищної ради

Накладні витрати:

- загальновиробничі витрати (витрати на комунальні послуги, на технічне обслуговування обладнання тощо);
- адміністративні витрати (заробітна плата адміністративного персоналу, оплата службових відряджень адміністративного персоналу, витрати на оренду тощо).

Склад загальновиробничих й адміністративних витрат КНП визначається на підставі наказу про облікову політику та пунктів 15 і 18 П(С)БО 16 [111].

Додаток М

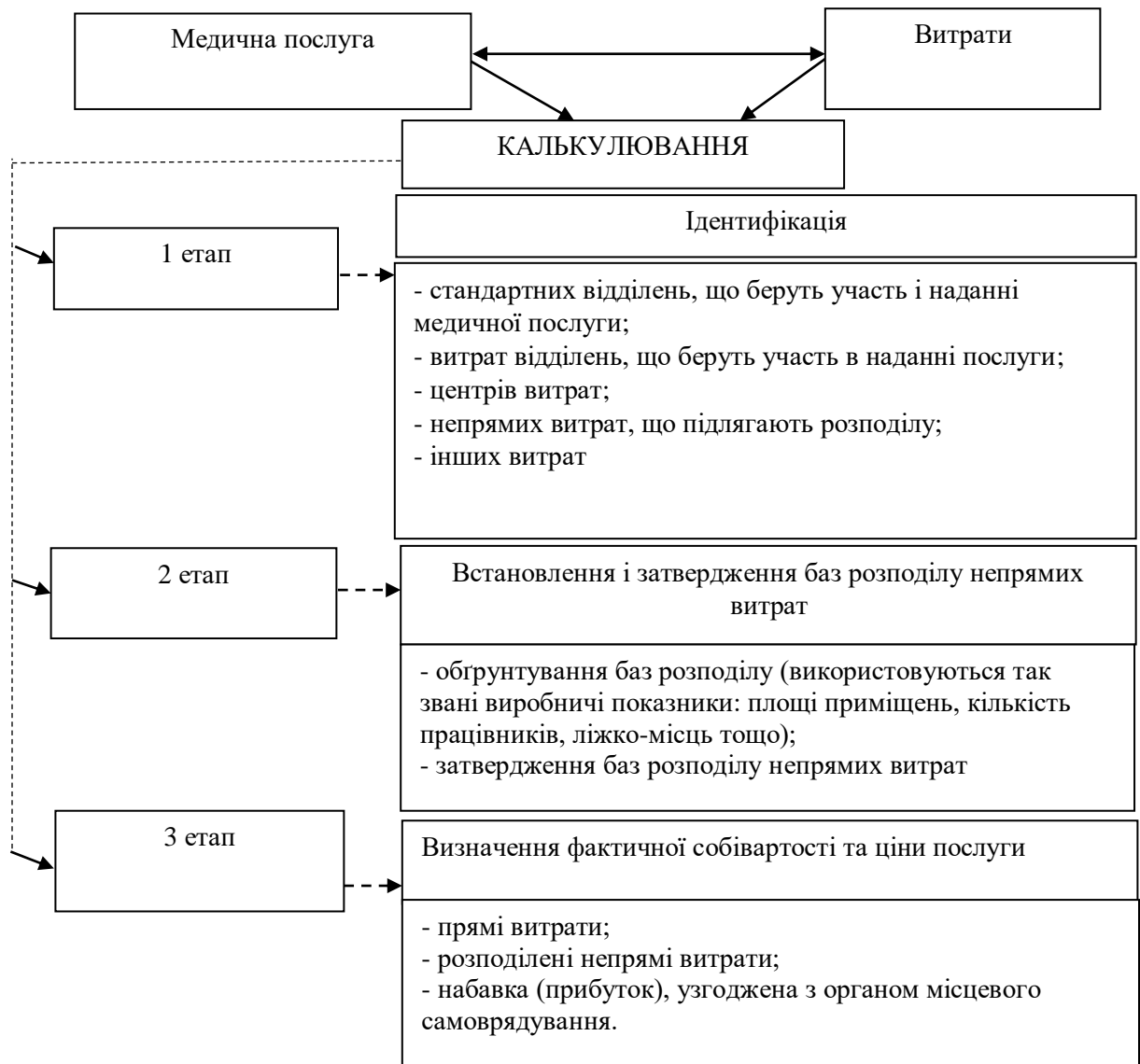


Рис. 1. Етапи процесу калькулювання платної послуги у закладі охорони здоров'я

Примітка. Систематизовано автором

Додаток Н

Структура Звітності національної служби здоров'я (NHS) Великобританії

2019-2021	2020-2021	2021-2022	2022-2023	2023-2024
Голова (вступне слово)	Вступ від нашого виконавчого директора та голови	Вступ від нашого виконавчого директора та голови	Передмова	Передмова
Про моніторинг	Звіт про виконання	Звіт про виконання	Звіт про виконання	Звіт про виконання
Звіт про виконання	Наша роль	Наша роль	Огляд виконавчого директора	Огляд виконавчого директора
Огляд виконавчого директора	-	-	Огляд продуктивності	Огляд продуктивності
-	Наша організація	Наша організація	-	-
Як ми вимірюємо результативність	Що ми зробили в 2020-21	Що ми зробили в 2021-22	Аналіз продуктивності	Аналіз продуктивності
Огляд продуктивності	Розробка продукту	Доставка товару	Звіт головного фінансового директора	Звіт фінансового директора
Як ми підтримали ширшу NHS	Служби даних	Служби даних	Звіт про звітність	Вступ
Звіт головного фінансового директора	ІТ-операції та кібербезпека	ІТ-операції	Звіт про корпоративне управління	Фінансування та асигнування
Наші пріоритети на 2020/21 роки	Платформи та інфраструктура	Платформи	Комітети правління	Вимоги працівників
-	Конфіденційність, прозорість і етика	Кібероперації	Положення про обов'язки бухгалтера	Фінансові результати
-	Аналіз продуктивності	Конфіденційність, прозорість, етика та право	Заява про управління	Звітність
-	-	Аналіз продуктивності	Інші гарантії	Підзвітність парламенту та громадськості
-	Звітність	Звітність	Оплата праці та звіт персоналу	Звіт про корпоративне управління
Звіт про підзвітність	Звіт про корпоративне управління	Звіт про корпоративне управління	Звіт про винагороду	Комітети правління
-	Оплата праці та звіт про персонал	Оплата праці та звіт про персонал	Парламентська підзвітність і аудиторський звіт	Положення про обов'язки бухгалтера
-	Пенсійна інформація	-	-	-
-	Зарплати та пенсії вищого керівництва	Зарплати та пенсії вищого керівництва	Довідка та звіт в Контролер і генеральний ревізор палат парламенту	Заява про управління
Звіт про корпоративне управління	Річний звіт про управління	Річний звіт про управління	Річні звіти	Оплата праці та звіт персоналу
Комітети правління	Огляд ефективності	Огляд ефективності	-	Парламентська підзвітність і

	виконавчим директором	виконавчим директором		аудиторський звіт
Положення про обов'язки бухгалтера	Положення про обов'язки бухгалтера	Положення про обов'язки бухгалтера	-	Посвідчення контролера та генерального ревізора палатам парламенту
Заява про управління	Парламентська звітність та аудиторський звіт	Парламентська звітність та аудиторський звіт	-	Доповідь контролера та генерального аудитора палатам парламенту
Винагорода та звіт персоналу	Довідка і звіт Контролера	Довідка та звіт контролера і генерального аудитора до палат парламенту 2021-22 Рахунки	-	Річна звітність
Річні звіти	Генеральний аудитор Палати парламенту 2020-21 Рахунки	-	-	-
Примітки до фінансової звітності	Примітки до бухгалтерського обліку	Примітки до бухгалтерського обліку	Примітки до фінансової звітності	Примітки до фінансової звітності
Додатки Додаток 1: Як ми виступили проти Структури підзвітності уряду перед Національною службою охорони здоров'я (NHS) Додаток 2: Виконання нашого обов'язку щодо рівності в державному секторі Додаток 3: Зменшення нерівності у здоров'ї Додаток 4: Робота в партнерстві з людьми та громадами Додаток 5: Стійкість Додаток 6: Глосарій	Біографії та реєстр інтересів членів правління	Додатки Додаток А – Впровадження сталого розвитку в нашій організації Додаток Б – Біографії та реєстр інтересів членів ради	Додатки Додаток 1: Як ми впоралися з дорученням уряду NHS Додаток 2: Виконання нашого обов'язку щодо рівності в державному секторі Додаток 3: Зменшення нерівності у здоров'ї Додаток 4: Робота в партнерстві з людьми та громадами Додаток 5: Стійкість Додаток 6: Ключові акроніми	Додатки Додаток 1: Як ми працювали всупереч мандату уряду NHS Додаток 2: Виконання нашого обов'язку щодо рівності в державному секторі Додаток 3: Зменшення нерівності у здоров'ї Додаток 4: Робота в партнерстві з людьми та громадами Додаток 5: Стійкість

Примітки: сформовано на основі [200]

Додаток О

Розрахункова таблиця з проведення аналізу впливу показників діяльності медичних закладів на стратегічні цілі

№ п/п	Показник	Формула	Фінансова ефективність	Якість медичних послуг	Доступність медичних послуг	Сума оцінок
1	Співвідношення фактичних і планових доходів (D_B), %	$D_B = \frac{INC_{akt}}{INC_{pl}} \cdot 100\%$	2	2	2	6
2	Співвідношення фактичних і планових витрат (B_B), %	$B_B = \frac{COST_{akt}}{COST_{pl}} \cdot 100\%$	2	2	2	6
3	Продуктивність персоналу (K_{pb})	$K_{pb} = \frac{MP_{zv}}{N_m}$	1	3	1	5
4	Коефіцієнт використання медичного обладнання (K_{obl})	$K_{obl} = \frac{T_{akt}}{T_{max}}$	1	3	0	4
5	Коефіцієнт оборотності запасів (медикаментів) (K_{oz})	$K_{oz} = \frac{V_m}{Z_m}$	0	1	0	1
6	Динаміка пролікованих хворих	$OP_{озд}$ за 3-5 ост. років	2	0	0	2
7	Коефіцієнт успішності лікування (KL_{rez})	$KL_{rez} = \frac{OP_{озд}}{ZP_{заг}}$	0	3	0	3
8	Кількість ускладнень і повторних звернень (AP_{rep})	AP_{rep} за 3-5 ост. років	0	3	1	4
9	Коефіцієнт вакцинації ($K_{вакц}$)	$K_{вакц} = \frac{P_{вакц}}{ZP_{заг}}$	0	2	1	3
10	Кількість укладених декларацій на 1 лікаря ($Z_{лік}$)	$Z_{лік} = \frac{D_{мед}}{ZP_{заг}}$	1	2	1	4
11	Завантаженість 1 лікаря ($ZR_{лік}$)	$ZR_{лік} = \frac{MP_{zv}}{ZP_{заг}}$	1	2	2	5
12	Структура доходів (INC_{str})	$INC_{str} = \frac{INC_i}{INC_{sum}}$	3	3	2	8
13	Структура витрат ($COST_{str}$)	$COST_{str} = \frac{COST_i}{COST_{sum}}$	3	3	2	8
14	Собівартість медичних послуг (S_{mp})	$S_{mp} = \frac{COST_{sum}}{N_m}$	3	2	2	7
15	Резерви зниження витрат (R_{vi})	$R_{vi} = V_{ipot} - V_{iopt}$	2	1	0	3
16	Структура кадрів ($K_{i_{strukt}}$)	$K_{i_{strukt}} = \frac{K_{iv}}{KP_{sum}} \cdot 100\%$	2	2	3	7
17	Вікова структура кадрів ($K_{i_{vik}}$)	$K_{i_{vik}} = \frac{P_{ivik}}{KP_{sum}}$	0	3	0	3
18	Рівень забезпеченості кадрами (KZ_i)	$KZ_i = \frac{N_m}{N_n}$	0	2	1	3
19	Рівень забезпеченості обладнанням (K_{mtb})	$K_{mtb} = \frac{MTB_m}{MTB_n}$	2	3	1	6
20	Продуктивність обладнання (K_{prod})	$K_{prod} = \frac{KP_{akt}}{T_{akt}}$	2	3	1	6

21	Частка інвестицій в медичне обладнання (K_{inv})	$K_{inv} = \frac{C_{inv}}{COST_{akt}}$	2	3	2	7
22	Коефіцієнт оновлення обладнання (K_{nov})*	$K_{nov} = \frac{CNO_{inv}}{COST_{akt}}$	1	2	2	5
23	Завантаженість ліжок (K_z)	$K_z = \frac{D_{ld}}{KL \cdot T} \cdot 100\%$	1	3	0	4
24	Рівень забезпечення фінансовими ресурсами ($K_{finconst}$)*	$K_{finconst} = \frac{INS_{akt}}{COST_{akt}}$	3	2	2	7
25	Фінансові ризики	Комплексне поняття, що включає коефіцієнти: фінансової стійкості; автономії; покриття боргів; залежності від зовнішнього фінансування	2	2	2	6
26			1	2	1	4
27			2	1	0	3
28			2	2	1	5
29	Технологічні ризики	Комплексне поняття, що включає коефіцієнти: зносу; відмов технологічного обладнання; відповідності технологій, що використовуються сучасним стандартам; інноваційності	2	3	1	6
30			1	1	1	3
31			1	2	1	4
32			2	2	0	4
33	Ризики впливу кризових факторів: індекс чутливості до кризових факторів ($I_{чутл}$)	$I_{чутл} = \frac{INC_{загр}}{INC_{стаб}}$	2	1	1	3
34	Регуляторні ризики: коефіцієнт невідповідності регуляторним вимогам ($K_{нев}$)	$K_{нев} = \frac{B_{штраф}}{INC_{akt}}$	2	2	1	5
35	Стратегічні напрями розвитку	+/-	2	2	1	5
36	Оптимізація витрат	+/-	2	0	0	2
37	Підвищення якості медичних послуг	+/-	2	2	0	4
38	Планування інвестицій	+/-	2	2	1	5
39	Структура доходів за пакетами НСЗУ	Частка доходу за кожним пакетом НСЗУ у загальній сумі доходів	2	3	3	8
40	Структура та динаміка фонду оплати праці штатних працівників	Частка оплати праці кожної групи штатних працівників	3	3	2	8
...						

INC_{akt} – загальний (фактичний) дохід медичного закладу; INC_{pl} – планові доходи; $COST_{akt}$ – фактичні витрати; $COST_{pl}$ – планові витрати; N_m – чисельність персоналу (фактична); MP_{zv} – кількість пролікованих хворих; T_{akt} – фактичний час роботи обладнання; T_{max} – максимальний

можливий час роботи обладнання; V_m – обсяг використаних ресурсів (медикаментів); Z_m – середній запас матеріальних ресурсів (медикаментів); $OP_{озд}$ – кількість оздоровлених пацієнтів; $ZP_{заг}$ – загальна кількість пацієнтів; $P_{вакц}$ – кількість вакцинованих пацієнтів; D_{med} – кількість укладених декларацій; N_n – нормативна чисельність персоналу; INC_i – сума доходу з конкретного джерела (наприклад, НЗСУ, від надання платних послуг та ін.); INC_{sum} – сумарна кількість доходу (загальний дохід); $COST_i$ – сума конкретних витрат (наприклад, за елементами чи статтями); $COST_{sum}$ – сумарна кількість витрат (загальні витрати); N_m – кількість наданих послуг за звітний період; V_{ipot} – поточні витрати; V_{iopt} – оптимальні витрати; K_{iv} – кількість працівників i -го виду; KP_{sum} – загальна (сумарна) кількість працівників; $P_{i_{vik}}$ – кількість працівників i -ї вікової групи (групи: до 30 років; 30-45 років; 45-60 років; понад 60 років); MTB_m – фактична кількість обладнання; MTB_n – нормативна (планова) кількість обладнання; KP_{akt} – фактична кількість виконаних медичних процедур; C_{inv} – сума вкладених інвестицій (витрати на інвестування); CNO_{inv} – витрати на оновлення обладнання; * - іншим показником може бути відношення кількості нового обладнання до загальної кількості наявного обладнання в медичному закладі; D_{id} – загальна кількість ліжко-днів перебування пацієнтів у стаціонарі за звітний період; KL – середня кількість ліжок; T – кількість днів у звітному періоді; F_{akt} – фактичний обсяг отриманого фінансового забезпечення; $INC_{загр}$ – дохід, що знаходиться під загрозою через кризу; $INC_{стаб}$ – стабільний дохід (що не залежить від кризових змін); $B_{штраф}$ – сума штрафів і санкцій через порушення нормативного регулювання

**Комунальне некомерційне підприємство «Глинянська міська лікарня»
Глинянської міської ради Львівського району Львівської області**

1

Аналіз структури доходів

№ з/п	Найменування показника	2024	Питома вага, %	2025	Питома вага, %
4	Дохід (без ПДВ), всього	8 303 945,13	100,0%	8 979 839,36	100,0%
4.1.	Дохід від реалізації, всього	4 246 420,23	51,1%	4 405 488,01	49,1%
4.1.1.	Готової продукції	0,00	0,0%	27 000,00	0,3%
4.1.2.	Товарів	0,00	0,0%	15 000,00	0,2%
4.1.3.	Робіт та послуг, у тому числі	4 246 420,23	51,1%	4 363 488,01	48,6%
4.1.3.1.	<i>дохід за програмою медичних гарантій (з додатка Доходи ПМГ)</i>	0,00	0,0%	4 294 688,01	47,8%
4.1.3.2.	<i>дохід від надання медичних та немедичних послуг за кошти фізичних і юридичних осіб та страхових виплат</i>	4 246 420,23	51,1%	68 800,00	0,8%
4.1.4.	Вирахування з доходу (з мінусом)	0,00	0,0%	0,00	0,0%
4.2.	Інший операційний дохід, всього	4 057 524,90	48,9%	4 359 422,35	48,5%
4.2.1	<u>Цільовий інший операційний дохід, всього, у тому числі</u>	3 428 580,90	41,3%	4 247 722,35	47,3%
4.2.1.1	<i>від безоплатно отриманої цільової послуги</i>	0,00	0,0%	0,00	0,0%
4.2.1.2	<i>від цільової благодійної допомоги в частині фінансування пацієнтом свого лікування</i>	0,00	0,0%	0,00	0,0%
4.2.2	Інший операційний дохід від надання майна в оренду	0,00	0,0%	0,00	0,0%
4.2.3	Інший операційний дохід від компенсацій за комунальні платежі від орендаря	0,00	0,0%	51 700,00	0,6%
4.2.4	Інше (інший операційний дохід), всього, з нього	628 944,00	7,6%	60 000,00	0,7%
4.2.4.1.	дохід для покриття витрат (збитків) за рахунок бюджету (Дт 37 ЗБКВ Кт 719) (п.19 ПСБО 15), всього, у тому числі:	0,00	0,0%	0,00	0,0%
4.2.4.1.1.	<i>що виникли за рахунок амортизації основних засобів, отриманих як статутний капітал</i>	0,00	0,0%	0,00	0,0%
4.2.4.1.2.	<i>сума компенсації збитку періоду</i>	0,00	0,0%	0,00	0,0%
4.3.	Неопераційний дохід, всього	0,00	0,0%	214 929,00	2,4%
4.3.1	Неопераційний дохід, від амортизації по НА та ОЗ, що отримані як цільове фінансування (Дт 69 Кт 745)	0,00	0,0%	214 929,00	2,4%
4.3.2	Неопераційний дохід від амортизації по НА та ОЗ, що отримані безоплатно (Дт 424 Кт 745)	0,00	0,0%	0,00	0,0%
4.3.3	Інший неопераційний дохід	0,00	0,0%	0,00	0,0%

2

Аналіз структури витрат

№з/п	Елементи витрат	2024	Питома вага, %	2025	Питома вага, %
6.	Витрати за елементами, всього, у тому числі	7 122 674,10	100	8 944 801,95	100
6.1.	Матеріальні витрати	831 908,00	11	1 414 657,36	16
6.2.	Витрати на оплату праці	4 883 015,76	69	5 762 972,46	64
6.3.	Відрахування на соціальні заходи	1 085 139,38	15	1 152 061,13	13
6.4.	Соціальне забезпечення (у тому пільгові пенсії)	0,00	0	0,00	0
6.5.	Амортизація	0,00	0	450 031,00	5
6.6.	Інші операційні витрати	322 610,96	5	165 080,00	2

3

Аналіз собівартості медичних послуг

Виробнича собівартість 35000 грн. (без динаміки)

4

Аналіз структури кадрів

Групи працівників	Кількість	%
Керівники	1	3,33
Керівники структурних підрозділів: що виконують адміністративні (комерційні) та управлінські функції; що виконують загальновиробничі функції та забезпечують надання медичних послуг	0 1	0,00 3,33
Лікарі	7	23,33
Середній медичний персонал (в тому числі фельдшери, парамедики)	11	36,67
Молодший медичний персонал/прибиральники службових приміщень	2	6,67
Інші працівники: що виконують адміністративні (та комерційні) та загальногосподарські функції; що зайняті у наданні медичних послуг	8 0	26,67 0,00
Всього*	30	100

Примітки: * - середня кількість працівників

5

Оцінка частки інвестицій в медичне обладнання

Вихідні дані:

№ п/п	Показник	Сума, тис. грн.
1.6.	Капітальні інвестиції	0,00
1.6.1.	Придбання, створення	0,00
1.6.2.	Модернізація, модифікація, капітальний ремонт	0,00
2	Витрати періоду	8 979,8

Частка інвестицій в медичне обладнання (K_{inv}):

$$K_{inv} = \frac{C_{inv}}{COST_{akt}} = \frac{0}{8979,8} = 0,00$$

Інвестування в медичне обладнання не здійснювалося впродовж двох останніх років.

6

Рівень забезпечення фінансовими ресурсами ($K_{finconst}$):*

$$K_{finconst} = \frac{INS_{akt}}{COST_{akt}} = \frac{8542410,36}{8979800} = 0,95$$

1	Витрати періоду	8979800
2	Всього надходжень	8542410,36

7

Аналіз динаміки та структури доходів за програмою медичних гарантій за пакетами медичних послуг

№ з/п	Найменування показника	2024	%	2025	%	Абсолютне відхилення, +, -
1	Доходи, всього	0,00	0	4 294 688,01	100	+ 4 294 688,01
2	для відображення зменшення доходів за пакетами, яких немає у 2024 році (графа 5), та заповнення доходів відповідного минулого періоду по пакетах, яких немає в 2024 (графа 4)	0,00	0	0,00		0

3	Первинна медична допомога	0,00	0	4 292 309,01	99,94	+ 4 292 309,01
...	0,00	0	0,00	0	0
38	Супровід і лікування дорослих та дітей з психічними розладами на первинному рівні медичної допомоги	0,00	0	2379,00	0,06	+ 2379,00

8

Аналіз структури і динаміки фонду оплати праці штатних працівників

Групи працівників та фонд оплати праці	2024	%	2025	%	Абсолютне відхилення , +, -
Фонд оплати праці штатних працівників, всього	4 883 015,76	100	5 762 972,46	100	+879 956,7
Керівники	420 977,50	8,62	380 670,00	6,61	-40 307,5
Керівники структурних підрозділів	580 999,50	11,90	254 000,00	4,41	-326 999,5
Лікарі	1 200 679,00	24,59	1 896 732,00	32,91	+696 053
Середній медичний персонал (в тому числі фельдшери, парамедики)	1 697 334,52	34,76	1 856 482,46	32,21	+159 147,94
Молодший медичний персонал/прибиральники службових приміщень	220 799,20	4,52	300 400,00	5,21	+79 600,8
Інші працівники	762 226,04	15,61	1 074 688,00	18,65	+312 461,96

КНП «Тернопільська комунальна міська лікарня №2»

1

Аналіз структури доходів

№ з/п	Найменування показника	2023	Питома вага, %	2024	Питома вага, %
4	Дохід (без ПДВ), всього	282 313 879,65	100,0%	407 568 070,80	100,0%
4.1.	Дохід від реалізації, всього	228 960 508,08	81,1%	312 643 516,85	76,7%
4.1.1.	Готової продукції	0,00	0,0%	0,00	0,0%
4.1.2.	Товарів	0,00	0,0%	0,00	0,0%
4.1.3.	Робіт та послуг, у тому числі	228 960 508,08	81,1%	312 643 516,85	76,7%

4.1.3.1.	дохід за програмою медичних гарантій (з додатка Доходи ПМГ)	228 960 508,08	81,1%	308 130 847,55	75,6%
4.1.3.2.	дохід від надання медичних та немедичних послуг за кошти фізичних і юридичних осіб та страхових виплат	0,00	0,0%	4 512 669,30	1,1%
4.1.4.	Вирахування з доходу (з мінусом)	0,00	0,0%	0,00	0,0%
4.1.4.1.	у тому числі через повернення залишку коштів по 33 пакету (з мінусом)	0,00	0,0%	0,00	0,0%
4.2.	Інший операційний дохід, всього	53 353 371,57	18,9%	75 903 806,36	18,6%
4.2.1	<u>Цільовий інший операційний дохід, всього, у тому числі</u>	53 353 371,57	18,9%	67 301 965,43	16,5%
4.2.1.1	від безоплатно отриманої цільової послуги	0,00	0,0%	0,00	0,0%
4.2.1.2	від цільової благодійної допомоги в частині фінансування пацієнтом свого лікування	0,00	0,0%	0,00	0,0%
4.2.2	Інший операційний дохід від надання майна в оренду	0,00	0,0%	2 686 947,00	0,7%
4.2.3	Інший операційний дохід від компенсацій за комунальні платежі від орендаря	0,00	0,0%	2 848 926,04	0,7%
4.2.4	Інше (інший операційний дохід), всього, з нього	0,00	0,0%	3 065 967,89	0,8%
4.2.4.1.	дохід для покриття витрат (збитків) за рахунок бюджету (Дт 37 ЗБКВ Кт 719) (п.19 ПСБО 15), всього, у тому числі:	0,00	0,0%	1 248 350,00	0,3%
4.2.4.1.1.	що виникли за рахунок амортизації основних засобів, отриманих як статутний капітал	0,00	0,0%	1 248 350,00	0,3%
4.2.4.1.2.	сума компенсації збитку періоду	0,00	0,0%	0,00	0,0%
4.3.	Неопераційний дохід, всього	0,00	0,0%	19 020 747,59	4,7%
4.3.1	Неопераційний дохід, від амортизації по НА та ОЗ, що отримані як цільове фінансування (Дт 69 Кт 745)	0,00	0,0%	4 927 512,40	1,2%
4.3.2	Неопераційний дохід від амортизації по НА та ОЗ, що отримані безоплатно (Дт 424 Кт 745)	0,00	0,0%	14 083 579,89	3,5%
4.3.3	Інший неопераційний дохід	0,00	0,0%	9 655,30	0,0%

2

Аналіз структури витрат

Елементи витрат	2023	Питома вага, %	2024	Питома вага, %
Витрати за елементами, всього, у тому числі	283 709 914,08	100	403 149 881,39	100
Матеріальні витрати	82 589 845,37	29	111 624 848,89	28
Витрати на оплату праці	148 032 927,74	52	196 336 022,78	49
Відрахування на соціальні заходи	31 590 099,17	11	41 651 941,20	10
Соціальне забезпечення (у тому пільгові пенсії)	93 120,40	0	317 781,31	0
Амортизація	13 076 100,06	5	22 997 664,87	6
Інші операційні витрати	8 327 821,34	3	30 221 622,34	7

3

Аналіз собівартості медичних послуг

Виробнича собівартість 387510 грн. (можливо в динаміці)

4

Аналіз структури кадрів

Групи працівників	Кількість	%
Керівники	9	0,73
Керівники структурних підрозділів: що виконують адміністративні (комерційні) та управлінські функції; що виконують загальновиробничі функції та забезпечують надання медичних послуг	5 26	0,41 2,10
Лікарі	315	25,49
Середній медичний персонал (в тому числі фельдшери, парамедики)	448	36,24
Молодший медичний персонал/прибиральники службових приміщень	262	21,20
Інші працівники: що виконують адміністративні (та комерційні) та загальногосподарські функції; що зайняті у наданні медичних послуг	127 44	10,27 3,56
Всього*	1236	100

Примітки: * - середня кількість працівників

5

Оцінка частки інвестицій в медичне обладнання

Вихідні дані:

№ п/п	Показник	Сума, тис. грн.
1.6.	Капітальні інвестиції	53 370,2
1.6.1.	Придбання, створення	50 263,5
1.6.2.	Модернізація, модифікація, капітальний ремонт	3 106,7
2	Витрати періоду	403 164,9

Частка інвестицій в медичне обладнання (K_{inv}):

$$K_{inv} = \frac{C_{inv}}{COST_{akt}} = \frac{53370,2}{403164,9} = 0,13 \text{ або } 13\% \text{ від усіх витрат. Це достатньо}$$

високий відсоток, що вказує на активну діяльність з оновлення, модернізації та придбання медичного обладнання.

6

Рівень забезпечення фінансовими ресурсами ($K_{finconst}$)*:

$$K_{finconst} = \frac{INS_{akt}}{COST_{akt}} = \frac{462184441,32}{403164900} = 1,15$$

1	Витрати періоду	403 164 900
2	Всього надходжень	462 184 441,32

7

Аналіз динаміки та структури доходів за програмою медичних гарантій за пакетами медичних послуг

№ з/п	Найменування показника	2023	%	2024	%	Абсолютне відхилення, +, -
1	Доходи, всього	228 960 508,08	100	308 130 847,55	100	+79 170 339,4
2	для відображення зменшення доходів за пакетами, яких немає у 2024 році (графа 5), та заповнення доходів відповідного минулого періоду по пакетах, яких немає в 2024 (графа 4)	0,00	0,00	-12 849,96	0,00	-12 849,96
5	Хірургічні операції дорослим та дітям у стаціонарних умовах	50 815 074,80	22,2	72 591 763,03	23,60	+21 776 688,23
6	Стаціонарна допомога дорослим та дітям без проведення хірургічних операцій	66 651 690,94	29,1	98 442 713,14	32,00	+31 791 022,20
7	Медична допомога при гострому мозковому інсульті	3 711 087,00	1,6	7 626 390,00	2,50	+3 915 303,00
8	Медична допомога при гострому інфаркті міокарда	7 032 342,00	3,1	8 345 378,00	2,70	+1 313 036,00
9	Медична допомога при пологах	30 186 052,00	13,2	28 892 224,00	9,40	-1 293 828,00
10	Медична допомога новонародженим у складних неонатальних випадках	10 279 088,40	4,5	3 531 385,85	1,10	-6 747 702,55
	..	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
11	Профілактика, діагностика, спостереження, лікування в амбулаторних умовах	25 809 832,80	11,3	36 774 005,85	11,90	+10 964 173,05
	...	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
13	Гістероскопія	98 912,00	0,04	54 958,00	0,02	-43 954,00
14	Езофагогастроуденоскопія	335 397,00	0,15	365 031,00	0,12	+29 634,00
15	Колоноскопія	83 803,00	0,03	126 651,00	0,04	+42 848,00
16	Цистоскопія	41 492,00	0,02	42 435,00	0,02	+943,00
17	Бронхоскопія	10 242,00	0,01	22 760,00	0,01	+12 518,00
	...	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
25	Стаціонарна паліативна медична допомога дорослим і дітям	266 574,00	0,12	149 160,58	0,05	-117 413,42
26	Мобільна паліативна медична допомога дорослим і дітям	0,00	0,00	131 239,52	0,04	+131 239,52
27	Медична реабілітація немовлят, які народилися передчасно та/або хворими протягом перших трьох років життя	0,00	0,00	1 419 584,00	0,46	+1 419 584,00
28	Стоматологічна допомога дорослим і дітям	41 553,87	0,02	152 880,00	0,05	+111 326,13
29	Ведення вагітності в амбулаторних умовах	6 824 838,00	2,98	7 504 158,00	2,44	+679 320,00
	...	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
31	Лікування та супровід пацієнтів з гематологічними та онкогематологічними			5 138 462,88		

	захворюваннями в стаціонарних та амбулаторних умовах	0,00	0,00		1,67	+5 138 462,88
32	Психіатрична допомога дорослим та дітям, яка надається мобільними мультидисциплінарними командами	0,00	0,00	133 945,00	0,04	+133 945,00
34	Готовність закладу охорони здоров'я до надання медичної допомоги у надзвичайних умовах, медичної допомоги в надзвичайних ситуаціях	12 642 120,00	5,52	12 642 120,00	4,10	0,00
35	Хірургічні операції дорослим та дітям в умовах стаціонару одного дня	1 579 499,27	0,69	169 080,04	0,05	-1 410 419,23
37	Забезпечення кадрового потенціалу системи охорони здоров'я шляхом організації надання медичної допомоги із залученням лікарів-інтернів	1 994 456,00	0,87	2 916 303,82	0,95	+921 847,82
39	Реабілітаційна допомога дорослим і дітям у стаціонарних умовах	5 871 393,00	2,56	16 954 684,80	5,50	+11 083 291,80
40	Реабілітаційна допомога дорослим і дітям в амбулаторних умовах	4 685 060,00	2,05	4 016 384,00	1,30	-668 676,00

8

Аналіз структури і динаміки фонду оплати праці штатних працівників

Групи працівників та фонд оплати праці	2023	%	2024	%	Абсолютне відхилення , +, -
Фонд оплати праці штатних працівників, всього	144 899 756,71	100	191 147 019,87	100	+ 46 247 263,16
Керівники	3 056 799,26	2,11	3 734 191,87	1,95	+ 677 392,61
Керівники структурних підрозділів	6 335 457,25	4,37	7 763 133,60	4,06	+ 1 427 676,35
Лікарі	45 726 699,57	31,56	58 665 112,92	30,69	+ 12 938 413,35
Середній медичний персонал (в тому числі фельдшери, парамедики)	56 166 521,95	38,76	72 966 764,20	38,17	+ 16 800 242,25
Молодший медичний персонал/прибиральники службових приміщень	17 656 284,28	12,19	24 916 155,36	13,04	+ 7 259 871,08
Інші працівники	15 957 994,40	11,01	23 101 661,92	12,09	+ 7 143 667,52

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Sysiuk S., Yunger V., Kyryk V., Timchev M. Analysis and analytical methods in the planning system of health care institutions. *Public Policy and Accounting*. 2023. №1 (7). С. 41–46. DOI: [https://doi.org/10.26642/ppa-2023-1\(7\)-41-46](https://doi.org/10.26642/ppa-2023-1(7)-41-46)
2. Сисюк С. В., Кирик В. І. Використання аналітичних методів управління закладами охорони здоров'я: проблеми та перспективи. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. 2024. № 1 (93). С. 160-174. DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2024-1.93.12> URL : <https://herald.chite.edu.ua/content/download/archive/2024/v1/12.pdf> (0,6 д. а. / 0,4 д. а.; особистий внесок: розроблено концепцію позиціонування та використання аналітичних методів в системі управління).
3. Кирик В. І. Облік витрат і калькулювання платних медичних послуг: український та зарубіжний досвід. *Вісник Одеського національного університету*. Серія: Економіка. 2025. Том 30. Випуск 2 (104). С. 31-36. DOI: <https://doi.org/10.32782/2304-0920/2-104-5>. (0,6 д. а.).
4. Кирик В. І. Організація та завдання обліку в медичних закладах України. *Економічний аналіз*. 2025. Том 35, № 1. С. 102-111. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2025.01.102> URL : <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/6279> (0.5 д. а.)
5. Sysiuk S., Kyryk V. Cost accounting and costing of healthcare services: theory and practice. *Вісник економіки*. 2025. № 2 (116). Р. 160-192. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2025.02.160> URL <https://visnykj.wunu.edu.ua/index.php/visnykj/article/view/1777> (0,58 д. а. / 0,29 д. а.; особистий внесок: модифіковано підхід до процесу калькулювання і

розроблено блок-схему алгоритму розрахунку виробничої собівартості медичної послуги).

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Кирик В. І. Місце стратегічного аналізу у визначенні пріоритетів діяльності медичних закладів. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством : Матеріали VIII Всеукраїнської науково-практичної конференції. Частина 1. (м. Полтава, 25 березня 2025 р.). Полтава : Полтавський державний аграрний університет, 2025. С. 440-441 URL : https://drive.google.com/file/d/1iAoMnZw_zZiSS6dD9tSSUVfT3V8AW5xf/view (0,1 д. а).*

7. Кирик В. І. Стратегічний аналіз і побудова оптимізаційної моделі діяльності з надання медичних послуг в умовах війни. *Трансформація обліку та звітності в умовах соціально-економічних викликів: тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 27 березня 2024 р.) / відп. ред. О. В. Фоміна. Київ : Держ. торг.-екон. ун-т, 2024. С.285-289. URL : <https://ur.knute.edu.ua/handle/123456789/5701> (0,3 д. а).*

8. Кирик В. І. Аналіз і методи управління закладами охорони здоров'я. *Сучасні стратегії сталого розвитку держави та суспільства: наукові горизонти та перспективи: збірник матеріалів I-ї Науково-практичної конференції з міжнародною участю / за наук. ред. проф. О. В. Чепелюк, В. Д. Філіппової, В. М. Демченка (м. Хмельницький, 22 лютого 2024 р.). Хмельницький: ХНТУ, 2024. С. 65-69. URL : <https://mku.edu.ua/wp-content/uploads/2026/03/ZBIRNYK-Konferentsiyi-22.02.24.pdf> (0,2 д.а).*

9. Кирик В. І. Медичні послуги та їх калькулювання: українська і зарубіжна практика. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації : збірник праць XX міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 19*

травня 2023 р.). Тернопіль : ЗУНУ, 2023. С. 842-846 URL : https://www.wunu.edu.ua/pdf/rmv/zb%D1%96rnik_rmv_23.pdf (0,2 д.а).

10. Кирик В. Завдання аналізу в управлінні діяльністю закладів охорони здоров'я. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченій 55-річчю кафедри обліку і оподаткування та 85-річчю від дня народження д. е. н., проф. Б. М. Литвина (м. Тернопіль, 26-27 вересня 2024 р.). Том 2. Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С. 454-458. URL : <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/52134> (0,15 д.а).*

11. Кирик В. Інформаційно-аналітичне забезпечення оцінки результативності діяльності закладів охорони здоров'я: проблеми та виклики в умовах ІТ. *Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем : Матеріали XIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Кропивницький, 3 грудня 2025 р.) Кропивницький: ЦНТУ, 2025. С. 158-160 URL: https://audit.kntu.kr.ua/file/content/25925/zbirnyk_2025.pdf (0,2 д. а).*

12. Кирик В. Управлінський облік доходів і витрат як інструмент фінансової стійкості комунальних неприбуткових підприємств охорони здоров'я. *Модерні фінанси: національна стійкість, безпека, інноваційне лідерство : матеріали III Міжнародного фінансового форуму (Тернопіль – Буковель, 13-17 травня 2026 р.) / ред. кол. : А. І. Крисоватий, З. М. Лободіна, В. П. Горин, В. А. Валігура, В. В. Сідляр, О. Є. Коваль. Тернопіль: ЗУНУ, 2026. С. 335-336. URL: https://fin-forum.wunu.edu.ua/files/Forum_2026_Zbirnyk.pdf (0,2 д. а.).*

Відомості про апробацію результатів дисертації

	Назва конференції, конгресу, симпозіуму, семінару, школи	Місце проведення	Дата проведення	Форма участі
1.	XX Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації» (м. Тернопіль, 19 травня 2023 р.). Тернопіль : ЗУНУ	м. Тернопіль	19 травня 2023 р	очна
2.	I Науково-практична конференція з міжнародною участю «Сучасні стратегії сталого розвитку держави та суспільства: наукові горизонти та перспективи: збірник матеріалів»	м. Хмельницький	22 лютого 2024 р.	заочна
3.	Міжнародна науково-практична конференція «Трансформація обліку та звітності в умовах соціально-економічних викликів».	м. Київ	27 березня 2024 р.	заочна
4.	VII Міжнародна науково-практична конференція, присвячена 55-річчю кафедри обліку і оподаткування та 85-річчю від дня народження д. е. н., проф. Б. М. Литвина «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали».	м. Тернопіль	26-27 вересня 2024 р.	очна
5.	VIII Всеукраїнська науково-практична конференція «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» .	м. Полтава	25 березня 2025 р.	заочна
6.	Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем».	м. Кропивницький	3 грудня 2025 р.	заочна
7.	III Міжнародний фінансовий форум «Модерні фінанси: національна стійкість, безпека, інноваційне лідерство»	м. Тернопіль – Буковель	13-17 травня 2026 р.	очна



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009; тел./факс +380 (352) 51-75-75;
www.wunu.edu.ua; rektor@wunu.edu.ua; ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 33680120

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Проректор з науково-педагогічної роботи
Західноукраїнського національного університету
к.е.н., доц. Віктор **ОСТРОВЕРХОВ**



ДОВІДКА

**про впровадження результатів дослідження здобувача кафедри обліку і оподаткування
Західноукраїнського національного університету
Кирика Василя Ігоровича на тему
«Облік і аналіз в системі управління закладами охорони здоров'я»**

Основні положення та отримані результати дисертаційної роботи Кирика В.І. поданої на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» впроваджені в освітній процес Західноукраїнського національного університету при поглибленні змістового наповнення та розробки практичних завдань з дисципліни «Управлінський облік» та «Галузевий бухгалтерський облік» при підготовці здобувачів вищої освіти за освітньою програмою «Облік і оподаткування» на першому рівні вищої освіти за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» та «Облік і аналіз в управлінні суб'єктами державного сектору» на другому рівні вищої освіти за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування».

Завідувач кафедри обліку і оподаткування

ЗУНУ

№ 126-28/1374 від 29.05.2026



Зеновій-Михайло

ЗАДОРЖНИЙ



продовження додатку Т

Глинянська міська рада Львівського району Львівської області
 Комунальне некомерційне підприємство «Глинянська міська лікарня» Глинянської міської
 ради Львівського району Львівської області

КНП «Глинянська МЛ»

вул. Шептицького А, 36, м. Глиняни, 80720, тел. 0973202677

e-mail likarnya.glynyany@gmail.com

Код ЄДРПОУ 44070522

Вих.№63Б від 06.05.2026

В разову спеціалізовану вчену раду
 Західноукраїнського національного університету

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дослідження здобувача кафедри обліку і
 оподаткування Західноукраїнського національного університету**

Кирика Василя Ігоровича

«Облік і аналіз в системі управління закладами охорони здоров'я»

Обґрунтовані в дисертації висновки та пропозиції, узагальнені за результатами проведеного дослідження, мають практичне значення для покращення облікової та аналітичної роботи, яка здійснюється Комунальним некомерційним підприємством «Глинянська міська лікарня» Глинянської міської ради Львівського району Львівської області. Зокрема, для управлінських потреб в частині розвитку обліку й аналізу цінним є використання запропонованого підходу до розподілу накладних витрат з використанням вагових коефіцієнтів, встановлених на основі часових драйверів, авторська ієрархічна потокова модель калькулювання медичних послуг для внутрішніх потреб, методика аналізу беззбитковості для комунальних неприбуткових підприємств – медичних закладів, а також підхід до проведення експрес-аналізу результатів діяльності.

Застосування запропонованих інновацій сприяє підвищенню об'єктивності та якості вихідних даних для побудови моделі діяльності з надання медичних послуг лікарні.

Довідка видана для пред'явлення в спеціалізовану вчену раду Західноукраїнського національного університету.

Гол бухгалтер
 Директор



Вікторія ГАВРИЛІВ
 Роман ПОЛІЩУК

продовження додатка Т



Тернопільська міська рада
Відділ охорони здоров'я та медичного забезпечення
КОМУНАЛЬНЕ НЕКОМЕРЦІЙНЕ ПІДПРИЄМСТВО
«ТЕРНОПІЛЬСЬКА КОМУНАЛЬНА МІСЬКА ЛІКАРНЯ №2»
46023, м. Тернопіль, вул. Р. Кунчинського, 14; тел./факс (0352) 454390; e-mail: admintkmf2@ukr.net

ЄДРПОУ 05497361

«_28_»_05_2026 р.

№ 01-18/1364

В разову спеціалізовану вчену раду
Західноукраїнського національного університету

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дослідження здобувача кафедри обліку і
оподаткування Західноукраїнського національного університету**

Кирика Василя Ігоровича

«Облік і аналіз в системі управління закладами охорони здоров'я»

Узагальнені в дисертаційні роботі результати, спрямовані на удосконалення системи управлінського обліку та аналізу мають практичну цінність й доцільні до використання в діяльності КНП «Тернопільська комунальна міська лікарня №2».

Зокрема, покращенню інформаційного забезпечення менеджменту сприятиме використання розробленої автором алгоритмізованої моделі аналізу показників Звіту про управління, яка передбачає системний відбір, структуризацію й формалізацію аналітичних процедур, включно з автоматизацією аналітичних обчислень. Аргументованою є пропозиція автора щодо доцільності формування Положення про організацію фінансового аналізу

в закладі охорони здоров'я та розроблена в дисертаційній роботі його структура. Впровадження в практику цієї пропозиції сприятиме встановленню чітких правил проведення аналізу діяльності, забезпечить ефективне управління наявними ресурсами та підвищення якості надання медичних послуг.

Довідка видана для пред'явлення в разову спеціалізовану вчену раду Західноукраїнського національного університету.

Директор



Ростислав ЛЕВЧУК

46027, м. Тернопіль,
вул. Сергія Короля, 44Б
прим. 4
+38 067 580 0 580
Ліцензія № 1479
від 22.08.2024,
код ЄДРПОУ 45616184



МЕДИЧНИЙ ЦЕНТР
КЛІНІКА ПРОФЕСОРА
СТЕФАНА ХМІЛЯ

79035, м. Львів,
вул. Липова Алея, 13
прим. 209
+38 350 61 00

Реєстраційне досьє від
21.06.18 № 14/2106-М
код ЄДРПОУ 42012280

www.khmilclinic.com.ua

01.06.2026 року

№ 21

В разову спеціалізовану вчену раду
Західноукраїнського національного університету

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дослідження здобувача кафедри обліку і
оподаткування Західноукраїнського національного університету
Кирика Василя Ігоровича
«Облік та аналіз в системі управління закладами охорони здоров'я»**

Виконане наукове дослідження й узагальнені в дисертації обґрунтування напрямів покращення обліку та аналізу в системі управління закладами охорони здоров'я, мають прикладне значення та взяті до уваги для реалізації Медичним центром "Клініка професора Стефана Хміля".

Для облікової практики Центру цінним буде використання удосконаленої методики калькулювання медичних послуг, яка включає формалізований підхід до розподілу непрямих витрат на основі застосування часових драйверів, що забезпечує вищу точність ідентифікації частки таких витрат завдяки врахуванню трудомісткості й інтенсивності медичних процесів. Корисним в контексті ефективного управління наданням медичних послуг Центру буде застосування аналізу фінансових показників діяльності на основі розробленого автором регресійного їх відбору й скорочення на цій основі затрат часу на отримання релевантних результатів для прийняття рішень.

Довідка видана для пред'явлення в разову спеціалізовану вчену раду Західноукраїнського національного університету.

Генеральний директор
мережі медичних центрів
"Клініка професора Стефана Хміля"
у Тернополі та Львові,



Заслужений діяч науки
і техніки України,
доктор медичних наук,
професор
ХМІЛЬ С. В.



Продовження додатка Т

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
НАУКОВО-ДОСЛІДНА ЧАСТИНА

46009, Україна, м. Тернопіль, вул. Львівська, буд. 5А, тел. (0352) 51-75-52

№ 21/ 96 - 2026

26, 05 2026 року

ДОВІДКА про участь у виконанні науково-дослідних робіт

Видана КИРИКУ Василю Ігоровичу про участь у виконанні науково-дослідних робіт Західноукраїнського національного університету. Зокрема, у 2025 році він долучився до підготовки госпдоговірного дослідження «Цифрова трансформація обліку для забезпечення кібернетичної безпеки» (державний реєстраційний номер 0125U002881); у 2023-2026 роках – НДР, яка виконується професорсько-викладацьким персоналом, докторантами, аспірантами та здобувачами наукового ступеня в межах основного робочого часу кафедри обліку і оподаткування ЗУНУ «Розвиток системи бухгалтерського та управлінського обліку в умовах соціально-економічних викликів» (державний реєстраційний номер 0122U000927; розділи: «Інституційний підхід до проблем організації обліку та формування фінансової звітності з урахуванням сучасних євроінтеграційних процесів», «Бухгалтерський та управлінський облік витрат операційної й неопераційної діяльності як інформаційного джерела для управління підприємством»).

Начальник науково-дослідної частини



Віта СЕМАНЮК